

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

De grensoverschrijdende herinvesteringsreserve

Toepasbaar en belastbaar?

In deze scriptie wordt onderzocht of een herinvesteringsreserve grensoverschrijdend kan worden toegepast voor natuurlijke personen. Hierbij zal worden gekeken naar een systematiek om de herinvesteringsreserve te belasten die in overeenstemming is met het nationale, internationale en Europese belastingrecht.

Naam: Paul 't Hart

Studentnummer: 361456

Begeleider: Mr. D.E. van Sprundel

Rotterdam, 11 juli 2015

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	6
Inleiding	7
Achtergrond en relevantie onderzoek	7
Doel van het onderzoek	7
Opbouw van het onderzoek	7
Hoofdstuk 1: Winstbepaling Wet IB 2001	9
1.1 Inleiding	9
1.2 Winstbepaling Wet IB 2001	9
1.2.1 Totaalwinst	9
1.2.2 Jaarwinst	9
1.2.3 Goed koopmansgebruik bij waardering en winstbepaling van een bedrijfsmiddel	11
Hoofdstuk 2: Herinvesteringsreserve	13
2.1 Probleem bij herinvestering	13
2.2 Vervreemding van een bedrijfsmiddel	13
2.3 Regeling van de herinvesteringsreserve	14
2.3.1 Art. 3.54 Wet IB 2001	14
2.3.2 Casusuitwerking: terugverdienen herinvesteringsreserve Nederlandse onderneming	15
2.4 Probleem toepassing herinvesteringsreserve bij vervreemding als gevolg van staking of onttrekking	16
Hoofdstuk 3: Staking of voortzetting van de onderneming	17
3.1 Staking van een onderneming	17
3.2 Gedeeltelijke staking van de onderneming	18
3.3 Verplaatsing van de onderneming	19
3.4 Conclusie	20
Hoofdstuk 4: Biedt art. 3.64 Wet IB 2001 redding bij staking?	21
4.1 Inleiding	21
4.2 Werking en doel art. 3.64 Wet IB 2001	21
4.3 Toepassing art. 3.64 Wet IB 2001 in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties	22
4.3.1 Inleiding	22
4.3.2 Binnenlandse herinvestering	22
4.3.3 Binnenlands belastingplichtige staakt Nederlandse onderneming, start buitenlandse onderneming	22

4.3.4	Belastingplicht eindigt na herinvestering in buitenlandse onderneming	23
4.3.5	Herinvestering binnenlands belastingplichtige in buitenlandse onderneming vindt plaats na eindigen belastingplicht in Nederland	23
4.4	Voorlopige conclusie	23
Hoofdstuk 5:	Exitheffingen	24
5.1	Inleiding	24
5.2	Doel en achtergrond art. 3.61 Wet IB 2001	24
5.3	Toevoeging van art. 3.60 Wet IB 2001	25
5.4	Uitstel van betaling art. 25a Invorderingswet 1990	26
5.5	Uitwerkingen verplaatsing onderneming binnenlands belastingplichtige	27
5.5.1	Inleiding	27
5.5.2	Gehele of gedeeltelijke verplaatsing in Nederland	27
5.5.3	Gehele of gedeeltelijke verplaatsing van de onderneming naar het buitenland: belastingplichtige blijft binnenlands belastingplichtige	27
5.5.4	Gehele verplaatsing van de onderneming naar het buitenland: belastingplichtige houdt op binnenlands belastingplichtige te zijn	27
5.5.5	Gedeeltelijke verplaatsing van de onderneming naar het buitenland: belastingplichtige houdt op binnenlands belastingplichtige te zijn	28
5.6	Uitwerking bij verplaatsing van de onderneming van de buitenlands belastingplichtige	28
5.6.1	Inleiding	28
5.6.2	Gehele of gedeeltelijke verplaatsing in Nederland	28
5.6.3	Gehele verplaatsing naar het buitenland	28
5.6.4	Gedeeltelijke verplaatsing naar het buitenland	29
Hoofdstuk 6:	HIR in grensoverschrijdende situaties	31
6.1	Inleiding	31
6.2	Binnenlands belastingplichtige: Vervreemding in Nederlandse onderneming, herinvesteringsreserve afgeboekt op een buitenlands vermogensbestanddeel	31
6.2.1	Binnenlandse belastingplicht blijft behouden	31
6.2.2	Binnenlandse belastingplicht eindigt	32
6.3	Binnenlands belastingplichtige: herinvesteringsreserve niet afgeboekt bij eindigen binnenlandse belastingplicht	34
6.4	Binnenlands belastingplichtige: vervreemding in buitenlandse onderneming, herinvesteringsreserve afgeboekt op een buitenlands vermogensbestanddeel	35
6.5	Binnenlands belastingplichtige: Vervreemding in buitenlandse onderneming: herinvesteringsreserve afgeboekt op binnenlands vermogensbestanddeel	36
6.6	Herinvestering van een buitenlands belastingplichtige	36

6.6.1	Inleiding	36
6.6.2	Buitenlands belastingplichtige herinvesteert in Nederlandse onderneming.....	36
6.6.3	Buitenlands belastingplichtige herinvesteert in buitenlandse onderneming	36
6.7	Conclusie	37
Hoofdstuk 7: Internationale heffingsbevoegdheid		39
7.1	Achtergrond bilaterale verdragen en het OESO-modelverdrag.....	39
7.2	Heffingsbevoegdheid OESO-modelverdrag.....	39
7.3	Toetsingsmoment heffingsbevoegdheid.....	41
7.4	Exitheffingen en heffingsmoment.....	42
7.5	Voorlopige conclusie	43
Hoofdstuk 8: EU-recht bij HIR.....		44
8.1	Inleiding EU-recht.....	44
8.2	Beslisschema HvJ EU ‘strijd met EU-recht’	44
8.2.1	Toegang tot de Verdragen.....	45
8.2.2	Discriminatie/belemmering.....	45
8.2.3	Rechtvaardigingsgronden.....	45
8.2.4	Geschiktheid en evenredigheid/proportionaliteit	46
8.3	Exitheffingen en EU-recht	46
8.3.1	Belemmering?	46
8.3.2	Rechtvaardiging?	47
8.3.3	Geschikt?	47
8.3.4	Proportionaliteit (evenredigheid)/Noodzakelijkheid?	47
8.3.5	Conclusie	48
8.4	Art. 3.64 Wet IB 2001	49
8.4.1	Buitenlands belastingplichtige investeert in buitenlandse onderneming.....	49
8.4.2	Emigratie belastingschuldige – herinvestering in buitenland	51
8.4.3	Emigratie belastingschuldige – herinvestering Nederland.....	51
8.5	Grensoverschrijdende herinvesteringsreserve	52
8.5.1	Buitenlands belastingplichtige herinvesteert in buitenlandse onderneming	52
8.5.2	Binnenlands belastingplichtige en buitenlandse herinvesteringsreserve.....	52
8.6	Voorlopige conclusie	53
Samenvatting en conclusie.....		54
Samenvatting.....		54
Conclusie		55

Literatuurlijst	57
Jurisprudentie.....	57
Kamerstukken en beleid.....	58

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken
B.V.	Besloten vennootschap
EU	Europese Unie
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ (EU)	Hof van Justitie van de Europese Unie
IW 1990	Invorderingswet 1990
j.o.	Juncto
NTR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
Nr.	Nummer
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
par.	Paragraaf
Rb	Rechtbank
r.o.	Rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
UB	Uitvoeringsbesluit
UR	Uitvoeringsregeling
VEU	Verdrag Europese Unie
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Inleiding

Achtergrond en relevantie onderzoek

De herinvesteringsreserve is een fiscale faciliteit, ingevoerd met de Wet IB 2001, om de fiscale boekwinst op een bedrijfsmiddel uit te stellen indien een herinvestering wordt gedaan in een ander bedrijfsmiddel. Voor de invoering van de Wet IB 2001 heette deze reserve de vervangingsreserve (Wet IB 1964). Door toepassing van de herinvesteringsreserve wordt de herinvestering in een onderneming niet gefrustreerd. In afwijking van de jaarwinstgedachte, hoeft de belastingplichtige in dat jaar niet af te rekenen over de opgekomen stille reserves. In deze scriptie wordt een stille reserve steeds als meerwaarde gezien.¹ In de laatste jaren komt de grensoverschrijdende herinvesteringsreserve ook grensoverschrijdend aan de orde. Dit heeft een aantal oorzaken, te weten:

Ten eerste is deze herinvesteringsreserve breder toepasbaar dan zijn voorganger, de vervangingsreserve. Tevens is ten tweede gebleken dat een verplaatsing van de onderneming naar het buitenland niet tot een staking hoeft te leiden, waardoor de herinvesteringsreserve in de onderneming niet vrijvalt.

Ten derde is het sinds 2008 mogelijk de stille- en herinvesteringsreserves toe te passen over de stakingsgrens heen door toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001.

Ten vierde dienen volgens het EU-recht nationale maatregelen in overeenstemming te zijn met de zogenaamde verdragsvrijheden.² Belemmeringen van vrijheid van vestiging in een andere lidstaat zijn hierdoor verboden.

Door deze ontwikkelingen kan het onduidelijk zijn hoe met de herinvesteringsreserve omgegaan moet worden in grensoverschrijdende situaties. Nederland zal willen heffen over de meerwaarden die op haar grondgebied zijn aangegroeid door toepassing van het territorialiteitsbeginsel. Wanneer de meerwaarden via een herinvesteringsreserve in het buitenland worden geheinvesteerd dreigt Nederland haar claim kwijt te raken. Het internationale belastingrecht moet dan via verdragen toewijzen aan welk land de claim toekomt. Aangezien het OESO-modelverdrag hier niks over regelt, raakt Nederland haar heffingsrecht kwijt.

Doel van het onderzoek

Het doel van het onderzoek is om tot een systematiek te komen waarop de herinvesteringsreserve belast moet worden in grensoverschrijdende situaties die voldoen aan zowel het nationaal, internationaal en Europees belastingrecht. Vanwege de beperkte omvang van het onderzoek zal alleen aandacht worden besteed aan de natuurlijke persoon die een IB-onderneming drijft. Dit is verwoord in de volgende onderzoeksvraag:

“Wat is de juiste systematiek om een grensoverschrijdende herinvesteringsreserve te belasten bij een natuurlijke persoon?”

Opbouw van het onderzoek

De opbouw van het onderzoek is als volgt ingericht: in hoofdstuk 1 worden de winstbepalingsregels uiteengezet, welke nodig zijn om de achtergrond van de herinvesteringsreserve te begrijpen. In hoofdstuk 2 wordt het doel van de herinvesteringsreserve en het toepassingsbereik ervan duidelijk. In hoofdstuk 3 wordt bekeken wanneer sprake is van staking of voortzetting van de onderneming. In hoofdstuk 4 wordt onderzocht of de herinvesteringsreserve bij staking alsnog toegepast kan worden. Hierin komen ook grensoverschrijdende situaties aan bod.

¹ Normaal gesproken wordt onder meerwaarden ook minderwaarden verstaan, omdat meerwaarden een algebraïsch begrip is. Als er echter geen stille reserve is behoeft de herinvesteringsreserve niet te worden gevormd, er is dan immers geen belastingheffing die een herinvestering frustreert.

² Er zijn meerdere verdragsvrijheden en deze kunnen een bepaalde rangorde hebben. Voor dit onderzoek wordt aangenomen dat steeds de vrijheid van vestiging van toepassing is, tenzij expliciet anders vermeld.

Vervolgens komen in hoofdstuk 5 de exitheffingen of emigratieheffingen aan bod. Hierin zal duidelijk worden hoe Nederland zijn claim op de meerwaarden in de onderneming probeert te effectueren indien er sprake is van verplaatsing van (een gedeelte van) de onderneming naar het buitenland of toepassing heeft plaatsgevonden van art. 3.64 Wet IB 2001.

In hoofdstuk 6 worden de verschillende situaties uitgewerkt waarop de herinvesteringsreserve toegepast zou kunnen worden en op welke wijze deze belast kunnen worden.

Wie in grensoverschrijdende situaties gerechtigd is tot de claim wordt in hoofdstuk 7 besproken. Indien Nederland over een (gedeelte van een) claim heft terwijl zij daar volgens een verdrag geen recht op heeft handelt zij in strijd met de goede verdragstrouw.

In hoofdstuk 8 zullen de verschillende toepassingen van de herinvesteringsreserve getoetst worden aan het EU-recht en zullen, indien nodig is, mogelijke oplossingen worden aangedragen.

Er wordt afgesloten met een samenvatting en beantwoording van de onderzoeksvraag.

Hoofdstuk 1: Winstbepaling Wet IB 2001

1.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de herinvesteringsreserve uitgelegd en wordt duidelijk gemaakt waarom de herinvesteringsreserve is ingevoerd. Eerst zullen daarom de winstbepalingsregels in de Wet IB 2001 aan de orde komen. In hoofdstuk 2 wordt gekeken in welke situatie belastingheffing investeringen van de ondernemer kan belemmeren en hoe de wetgever dit heeft willen oplossen met de herinvesteringsreserve.

1.2 Winstbepaling Wet IB 2001

In de inkomstenbelasting wordt de belastbare winst uit onderneming bepaald als onderdeel van het belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1). Om deze winst te berekenen zijn in de inkomstenbelasting twee winstbegrippen te onderscheiden: de totaalwinst (art. 3.8 Wet IB 2001) en de jaarwinst (art. 3.25 IB 2001).³ Hierna zullen beide begrippen uitgelegd worden.

1.2.1 Totaalwinst

Onder de totaalwinst wordt verstaan het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Voor een correcte berekening van de totaalwinst is het belangrijk om te begrijpen welke voordelen hier bedoeld worden en wat er verstaan moet worden onder 'onderneming'.

Een onderneming betekent in de Wet IB 2001 niet de onderneming zoals deze in het spraakgebruik bedoeld wordt (de objectieve onderneming), maar wordt de relatie tussen de belastingplichtige en de objectieve onderneming bedoeld (de subjectieve onderneming).⁴ De totaalwinst gaat dus over de gezamenlijke voordelen die verkregen worden uit de (objectieve) onderneming gedurende de gehele periode dat de belastingplichtige een relatie heeft met de (objectieve) onderneming. Hieruit volgt dat een ondernemer evenveel subjectieve als objectieve ondernemingen heeft. Voor elke onderneming moeten apart de winstbepalingsregels worden toegepast.

De voordelen uit de onderneming kunnen worden berekend door vermogensvergelijking. Het fiscale winstbegrip gaat namelijk uit van het nominalistische stelsel: iedere nominale vermogensverandering behoort tot de winst.⁵ Aan de hand van het nominalistische stelsel kan de totaalwinst berekend worden door het eindvermogen van de onderneming te verminderen met het beginvermogen van de onderneming. Op deze manier worden zowel de positieve als negatieve resultaten in aanmerking genomen. Het vermogen van de onderneming neemt namelijk toe of af met het resultaat. Wel moet er gecorrigeerd worden voor stortingen vanuit de privésfeer in de onderneming en onttrekkingen vanuit de onderneming naar de privésfeer. Zij beïnvloeden namelijk wel het vermogen, maar niet het resultaat.⁶

1.2.2 Jaarwinst

Nu de totaalwinst van de onderneming is vast te stellen door vermogensvergelijking, moet nog worden vastgesteld hoe deze winst aan de kalenderjaren dat de onderneming bestaat moet worden toegerekend. De winst per kalenderjaar wordt de jaarwinst genoemd en deze wordt bepaald door art. 3.25 IB Wet IB 2001. Hierin staat dat de jaarwinst bepaald moet worden volgens goed koopmansgebruik. Wat goed

³ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 104.

⁴ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 104.

⁵ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 105.

⁶ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 106.

koopmansgebruik inhoudt is niet wettelijk bepaald, maar door de jurisprudentie ingevuld.

In het goed koopmansgebruik is een aantal beginselen van belang om tot de jaarwinst te komen. J. Doornebal maakt een onderscheid in primaire en secundaire beginselen. De primaire beginselen zijn rechtstreeks gericht op een juiste toerekening van baten en lasten aan de opeenvolgende jaren; de secundaire beginselen dragen hier 'slechts' indirect aan bij.⁷ Hierna worden deze beginselen kort besproken.

Tot de primaire beginselen behoren volgens J. Doornebal het realisatiebeginsel, het matchingsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel; deze beginselen komen in genoemde volgorde aan de orde bij de fiscale winstbepaling.⁸ Naast het matchingsbeginsel zal ik ook het veroorzakingsbeginsel toelichten, dit laatste beginsel kan gebruikt worden indien geen sprake is van een verplichte toepassing van het matchingsbeginsel.⁹

Eerst moeten de baten in een jaar worden vastgesteld. Volgens het realisatiebeginsel kan een bate pas in aanmerking worden genomen wanneer die gerealiseerd is. Dit gebeurt uiterlijk op het moment dat de levering van een goed of dienst plaatsvindt en er recht is op een overeengekomen vergoeding.¹⁰

Vervolgens dienen de uitgaven die verricht zijn om de baten tot stand te brengen toegerekend te worden aan hetzelfde jaar waarin de baten zijn vastgesteld. Dit gebeurt via het matchingsbeginsel. Uitgaven in eerdere jaren mogen pas ten laste van de winst gebracht worden op het moment dat de baten gerealiseerd zijn en moeten dus geactiveerd worden. Als uitgaven later worden gedaan dan het jaar waarin de baten zijn ontstaan, moeten de kosten al genomen worden en gepassiveerd worden.

S.C.W. Douma en A.O. Lubbers stellen dat verplichte toepassing van het matchingsbeginsel moet plaatsvinden indien aan de volgende limitatieve voorwaarden is voldaan, te weten:

- a. Er sprake is van duidelijk aanwijsbare uitgaven; *en*
- b. er sprake is van een nauw verband bestaan tussen de uitgaven en bepaalde opbrengsten; *en*
- c. het waarschijnlijk is dat die opbrengsten zullen worden gegenereerd.¹¹

Soms is de toepassing van het matchingsbeginsel niet mogelijk. Dit is het geval wanneer uitgaven niet zijn toe te rekenen aan bepaalde opbrengsten. In dat geval kunnen de uitgaven worden toegerekend aan het jaar waarin ze door de bedrijfsuitoefening zijn ontstaan.¹² Dit vloeit voort uit het veroorzakingsbeginsel.¹³ Het veroorzakingsbeginsel in het goed koopmansgebruik houdt namelijk in dat voordelen en lasten die op een jaar betrekking hebben zoveel mogelijk aan dat jaar moeten worden toegerekend.¹⁴

Tot slot speelt het voorzichtigheidsbeginsel nog een rol. Volgens dit beginsel moet een ondernemer zich niet rijker rekenen dan hij daadwerkelijk is. Hieruit vloeit voort dat nog niet gerealiseerde winsten en voorzienbare verliezen respectievelijk niet tot de winst worden gerekend en ten laste van de winst moeten worden gebracht. Zo hoeft het matchingsbeginsel niet toegepast te worden wanneer onzeker is of de opbrengsten plaats gaan vinden.¹⁵

In het geval het matchingsbeginsel noch het veroorzakingsbeginsel van toepassing is mogen over het algemeen de kosten direct ten laste van de winst worden gebracht.¹⁶

Als secundaire beginselen noemt J. Doornebal het realiteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Het realiteitsbeginsel houdt in dat naar de materieel-economische werkelijkheid gekeken moet worden en niet

⁷ J. Doornebal, *Invulling van goed koopmansgebruik*, NTFR 2003, 469.

⁸ J. Doornebal, *Invulling van goed koopmansgebruik*, NTFR 2003, 469.

⁹ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 80.

¹⁰ J. Doornebal, *Invulling van goed koopmansgebruik*, NTFR 2003, 469.

¹¹ S.C.W. Douma, A.O. Lubbers, *De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven*, WFR 2002/111.

¹² A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 81.

¹³ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 81.

¹⁴ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht IB.*, Kluwer, hoofdstuk 3.2.16.B.b2.II (bijgewerkt tot 09-04-2015).

¹⁵ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 80.

¹⁶ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 81.

naar de formeel-juridische vormgeving. Het eenvoudsbegin­sel houdt in dat de winstbepalingsmethode niet te gecompliceerd moet zijn.¹⁷

1.2.3 Goed koopmansgebruik bij waardering en winstbepaling van een bedrijfsmiddel

De herinvesteringsreserve is alleen van toepassing is op bedrijfsmiddelen. Daarom zal er gekeken worden hoe de winstbepaling daar in zijn werk gaat. Onder bedrijfsmiddel moet worden verstaan een goed dat behoort tot het vaste kapitaal van de onderneming en bestemd is voor de uitoefening daarvan, dit in tegenstelling tot een goed wat is bestemd voor de omzet (voorraad).¹⁸ Dit moet worden beoordeeld naar de plaats en functie van die zaak in het bedrijf. In grensgevallen waar de plaats en functie van de zaak in het bedrijf niet noodzakelijk de uitkomst geeft, brengt de opvatting en dienovereenkomstige behandeling van de ondernemer de doorslag.¹⁹ Naast lichamelijke bedrijfsmiddelen zoals bijvoorbeeld een pand, inventaris of machines worden ook onlichamelijke bedrijfsmiddelen zoals bijvoorbeeld goodwill, auteursrechten, octrooien, patenten, merk- en beeldrechten, quota, vergunningen tot bedrijfsmiddel gerekend.²⁰ Goodwill wordt in het algemeen omschreven als de contante waarde van de overwinst die de onderneming genereert.²¹ Zelf gekweekte goodwill kan niet geactiveerd worden, er is immers nog geen realisatie van deze goodwill. Deze goodwill kan door een koper alleen geactiveerd worden wanneer de goodwill niet aan de persoon van de verkoper van de objectieve onderneming is verbonden. De goodwill die aan de persoon van de verkoper is verbonden kan immers niet worden overgenomen door de koper.²²

Bij aankoop van een bedrijfsmiddel mag de uitgave niet in hetzelfde jaar als kosten ten laste van de winst worden gebracht. Ook kosten die verband houden met de aankoop mogen niet ten laste van de winst worden gebracht en moeten eveneens geactiveerd worden.²³ De kosten moeten volgens het matchingsbegin­sel worden toegerekend aan de nutsprestaties die het bedrijfsmiddel levert.²⁴ Het bedrijfsmiddel moet dus geactiveerd worden en afgeschreven worden (indien het bedrijfsmiddel in waarde daalt) in de jaren dat het bedrijfsmiddel nutsprestaties levert; de afschrijvingskosten komen dan ten laste van de winst.²⁵ Art. 3.30 lid 2 Wet IB 2001 brengt echter een beperking in de hoogte waarin afgeschreven kan worden. Op goodwill kan hoogstens 10% van de aanschafkosten van het bedrijfsmiddel op jaarbasis worden afgeschreven, op de overige bedrijfsmiddelen hoogstens 20%. Voorwerpen van geringe waarde (aanschafprijs minder dan € 450²⁶) kunnen volgens art. 3.30 lid 4 Wet IB 2001 in één keer worden afgeschreven. Voor gebouwen is ook een afschrijvingsbeperking opgenomen in art. 3.30a Wet IB 2001, daarin mag voor een pand in eigen gebruik tot de helft van de WOZ-waarde worden afgeschreven. Voor gebouwen die ter belegging worden aangehouden is afschrijving slechts mogelijk tot de WOZ-waarde.

Het bedrijfsmiddel staat dus op de fiscale balans voor de aanschafprijs plus bijkomende kosten verminderd met de afschrijvingskosten, niet op de waarde in het economische verkeer. Hieruit vloeit voort dat het bedrijfsmiddel een hogere of lagere waarde kan hebben dan de boekwaarde.

Wanneer de waarde in het economische verkeer van het bedrijfsmiddel hoger is dan de boekwaarde ontstaat

¹⁷ J. Doornebal, *Invulling van goed koopmansgebruik*, NTFR 2003, 469.

¹⁸ HR 11 maart 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3490 LJN AY3490, *BNB* 1953/119.

¹⁹ HR 30 september 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0927 LJN AY0927, *BNB* 1959/354; zie ook HR 6 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3105, *BNB* 1996/58.

²⁰ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 96.

²¹ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, pp. 184.

²² E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, pp. 184.

²³ S.C.W. Douma, A.O. Lubbers, *De rol van het matchingbegin­sel bij de toerekening van uitgaven*, *WFR* 2002/111.

²⁴ S.C.W. Douma, A.O. Lubbers, *De rol van het matchingbegin­sel bij de toerekening van uitgaven*, *WFR* 2002/111.

²⁵ S.C.W. Douma, A.O. Lubbers, *De rol van het matchingbegin­sel bij de toerekening van uitgaven*, *WFR* 2002/111.

²⁶ Besluit 8 maart 2010, DGB2010/1188M, *V-N* 2010/15.13.

er fiscale winst. Het realisatiebeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel laten echter pas winstneming toe in het jaar van realisatie.²⁷ Volgens het realisatiebeginsel moet de bate uiterlijk worden gerealiseerd in het jaar van levering van het bedrijfsmiddel; het voorzichtigheidsbeginsel staat niet toe eerder winst te nemen wanneer het nog niet zeker is of de winst zich gaat voordoen. Het gevolg is dat er een winst op het bedrijfsmiddel zit die nog niet is gerealiseerd en niet op de fiscale balans is terug te vinden. Dit wordt een stille reserve genoemd. Wanneer de waarde in het economische verkeer lager is dan de fiscale boekwaarde vloeit uit het voorzichtigheidsbeginsel voort dat een waardering naar lagere bedrijfswaarde moet volgen, welke ten laste komt van de winst. Volgens het realisatiebeginsel mag dit pas gebeuren wanneer het verlies daadwerkelijk gerealiseerd is. Het realisatiebeginsel wint het hier vaak van het voorzichtigheidsbeginsel; slechts in gevallen dat de ondernemer een lagere bedrijfswaarde kan bewijzen is een afwaardering mogelijk. Zowel de directe opbrengstwaarde als de indirecte opbrengstwaarde moet hoger zijn dan de boekwaarde van het bedrijfsmiddel. Uit de rechtspraak blijkt dat dit bewijs moeilijk is om te leveren door de ondernemer.²⁸

Tot slot is het goed om op te merken dat voor het bepalen van de winst ex. art 3.8 Wet IB 2001 het niet van belang is wat werkelijk wordt verkregen. Wanneer het bedrijfsmiddel de onderneming verlaat dient afgetrokken te worden over de waarde in het economische verkeer verminderd met de boekwaarde. Bij een onttrekking van het bedrijfsmiddel naar het privévermogen van de ondernemer leidt dit niet tot een tegenprestatie voor de onderneming, maar wel tot het realiseren van winst op het bedrijfsmiddel.

²⁷ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, pp. 165.

²⁸ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, pp. 186.

Hoofdstuk 2: Herinvesteringsreserve

Uit hoofdstuk 1 blijkt dat het realisatiemoment een belangrijk moment is voor het bepalen van de winst van een bedrijfsmiddel. In dit hoofdstuk komt in paragraaf 2.1 aan de orde in welk geval het realisatiemoment de ondernemingsactiviteiten van de ondernemer kan frustreren. In paragraaf 2.2 – 2.4 zal de herinvesteringsreserve worden besproken, die een oplossing moet zijn om frustratie van de ondernemingsactiviteiten te voorkomen.

2.1 Probleem bij herinvestering

Wanneer de tegenprestatie lager is dan de boekwaarde van het vermogensbestanddeel wordt een verlies gerealiseerd en komt dit verlies op mindering van de winst.

Indien de ontvangen tegenprestatie groter is dan de boekwaarde van het vermogensbestanddeel wordt er winst gerealiseerd. De winst wordt betrokken in de belastingheffing op basis van art. 3.8 Wet IB 2001. In welk jaar de winst in de heffing wordt betrokken wordt bepaald door art. 3.25 Wet IB 2001.

In het geval dat een ondernemer een nieuw bedrijfsmiddel wil aanschaffen na de vervreemding van een oud bedrijfsmiddel kan er een probleem ontstaan. Indien er sprake is van een stille reserve kan belastingheffing de aankoop van een nieuw vermogensbestanddeel frustreren. De winst op het oude bedrijfsmiddel wordt namelijk direct gebruikt voor de aanschaf van een nieuw bedrijfsmiddel, dit terwijl er ook liquide middelen nodig zijn om de belasting over het oude vermogensbestanddeel te kunnen betalen.

In de situatie dat er een verlies is opgetreden op het oude vermogensbestanddeel treedt er geen belastingheffing op; het verlies kan zelfs ten laste van de winst worden gebracht. Hierdoor hoeft er geen belasting te worden betaald en is zelfs, door middel van de carry back, een teruggave van eerder betaalde belasting mogelijk (zie art. 3.150 Wet IB 2001). Op deze situatie wordt verder niet ingegaan, omdat de belastingheffing hier niet zorgt voor liquiditeitsproblemen voor de ondernemer.

2.2 Vervreemding van een bedrijfsmiddel

Om het aanschaffen van een nieuw bedrijfsmiddel niet te frustreren door belastingheffing over het vervreemde vermogensbestanddeel, kan er ter grootte van de vervreemdingswinst (opbrengst minus boekwaarde van het bedrijfsmiddel) een herinvesteringsreserve gevormd worden ten laste van het resultaat (art. 3.54 lid 1 Wet IB 2001). De herinvesteringsreserve kan dus worden toegepast wanneer er een bedrijfsmiddel wordt vervreemd en er een herinvestering plaatsvindt. Daarom moet gekeken worden wat een vervreemding inhoudt.

Een vervreemding houdt echter niet alleen een juridische verkoop in. Onder vervreemding moet worden verstaan 'elke rechtshandeling die tot gevolg heeft dat de economische eigendom van een bedrijfsmiddel voor de onderneming verloren gaat'.²⁹

Een onttrekking van een bedrijfsmiddel naar privé houdt volgens de definitie ook een vervreemding in, omdat de economische eigendom van het bedrijfsmiddel voor de onderneming verloren gaat. Uit paragraaf 2.3 blijkt echter dat een herinvesteringsreserve ter zake van de vervreemdingswinst in die situatie niet mogelijk is.

Het verschuiven van een bedrijfsmiddel tussen twee ondernemingen van de ondernemer houdt eveneens een vervreemding in; ondanks dat het bedrijfsmiddel nog steeds in handen is van dezelfde ondernemer verliest de eerste onderneming het economische eigendom van het bedrijfsmiddel. Het bedrijfsmiddel wordt dan in de eerste onderneming als onttrekking naar privé aangemerkt waardoor afgerekend zal moeten worden over de

²⁹ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, pp. 153.

stille reserve.³⁰ Vervolgens wordt het bedrijfsmiddel tegen de waarde in het economische verkeer ingebracht in de tweede onderneming.

Uit de definitie van vervreemding volgt dat een staking van een onderneming ook een vervreemding inhoudt, de onderneming verliest immers het economische eigendom van het bedrijfsmiddel omdat zij stopt met bestaan.

Tot slot heeft de wetgever in art. 3.54 lid 6 Wet IB 2001 met de vervreemding gelijkgesteld verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel.

2.3 Regeling van de herinvesteringsreserve

2.3.1 Art. 3.54 Wet IB 2001

In deze paragraaf zal specifiek worden ingegaan op de regeling van de herinvesteringsreserve.

Uit lid 1 van art. 3.54 Wet IB 2001 blijkt dat de herinvesteringsreserve alleen kan worden toegepast indien en zolang aannemelijk kan worden gemaakt dat in dat jaar of de daaropvolgende drie jaren een nieuw bedrijfsmiddel wordt aangeschaft of voortgebracht. Het woord zolang houdt in dat de herinvesteringsreserve niet langer aangehouden kan worden wanneer het niet meer aannemelijk is dat er een herinvesteringsvoornemen aanwezig is.

Onder opbrengst van het bedrijfsmiddel moet de netto-opbrengst worden verstaan, dus de opbrengst verminderd met de bij de vervreemding behorende kosten. De Hoge Raad oordeelde dat het doel van de vervangingsreserve namelijk het uitstellen van de winst is.³¹ Hetzelfde geldt dan volgens het Hof ook voor de herinvesteringsreserve.³²

Daarnaast moet onder opbrengst worden verstaan hetgeen werkelijk wordt verkregen.³³ Een onttrekking van een bedrijfsmiddel uit de onderneming naar privé leidt niet tot het werkelijk verkrijgen van opbrengst. Er kan dus geen herinvesteringsreserve gevormd worden ter zake van de winst die tot uiting komt bij de onttrekking van een bedrijfsmiddel.³⁴ Ook verkoop tegen een te lage prijs (bijvoorbeeld in familieverhoudingen) leidt daardoor tot een lagere opbrengst, ondanks dat voor het bepalen van de winst de waarde in het economische verkeer in aanmerking wordt genomen. Er is dan slechts een herinvesteringsreserve mogelijk voor zover de ontvangen tegenprestatie de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft.³⁵

Voor de toepassing van lid 6 van art. 3.54 Wet IB 2001 wordt met opbrengst gelijkgesteld de vergoeding voor het verlies of de beschadiging van het bedrijfsmiddel.

Na het bepalen van het bedrag wat aan de herinvesteringsreserve gedoteerd mag worden moet de gevormde herinvesteringsreserve worden afgeboekt op het nieuwe bedrijfsmiddel. Hierin geldt de eis dat de afboeking van de herinvesteringsreserve slechts voor zover toegestaan is tot het bedrag van de boekwaarde van het oude bedrijfsmiddel (lid 2).

Het afboeken van de herinvesteringsreserve op een bedrijfsmiddel waarop niet of langer dan in tien jaren moet worden afgeschreven kan alleen plaatsvinden voor zover de herinvesteringsreserve is ontstaan als gevolg van de vervreemding van een bedrijfsmiddel met dezelfde economische functie (lid 4). Deze afboeking kan ook nog plaatsvinden wanneer het nieuwe bedrijfsmiddel al is aangeschaft voordat de vervreemding heeft plaatsgevonden (lid 11). De beperking van lid 4 is niet van toepassing als de vervreemding het gevolg is van

³⁰ HR 15 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0633, *BNB* 2003/74, m. nt. P.H.J. Essers.

³¹ HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA6418, *BNB* 2008/223.

³² Hof Amsterdam 7 oktober 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BP0316, *V-N* 2011/9.22.10.

³³ HR 18 maart 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5829, *BNB* 1970/93.

³⁴ Nr. BLKB 2011/2061M, *NTRF* 2011/2919 onderdeel 2.2.

³⁵ Hof Leeuwarden 22 februari 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ2887, *V-N* 2011/35.10.

overheidsingrijpen (lid 9).³⁶

Tot slot worden voor de toepassing van de herinvesteringsreserve in lid 7 nog twee categorieën als bedrijfsmiddel uitgesloten. Ten eerste vermogensrechten die ter belegging worden aangehouden, ten tweede voorwerpen van geringe waarde (aanschafprijs minder dan € 450³⁷).

Voor invoering van de herinvesteringsreserve in 2001 kon er een beroep gedaan worden op de vervangingsreserve. Het grote nadeel van de vervangingsreserve was dat de vervreemdingswinst alleen kon worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen met dezelfde economische functie.³⁸

De fiscus verdient zijn claim op de stille reserve alsnog terug wanneer gebruik is gemaakt van de herinvesteringsreserve. Er is namelijk geen afstel van belastingheffing, maar alleen uitstel. Dit uitstel gebeurt op twee manieren: uitstel tot vervreemding van het nieuwe vermogensbestanddeel en de lagere afschrijvingsbasis op het nieuwe vermogensbestanddeel.³⁹ Daarom is in art. 3.54 lid 3 Wet IB 2001 ook bepaald dat, in tegenstelling tot lid 2, voor vervreemde bedrijfsmiddelen waarop niet of langer dan tien jaar wordt afgeschreven geen verplichting is om af te boeken op het eerstvolgende bedrijfsmiddel.⁴⁰

Dit zou namelijk kunnen leiden tot het sneller terugbetalen van de belastingclaim aan de fiscus in het geval wanneer wordt geïnvesteerd in een bedrijfsmiddel dat in minder dan tien jaar wordt afgeschreven. De fiscus verdient immers zijn claim terug doordat lagere afschrijvingskosten in aanmerking worden genomen. Hoe sneller het bedrijfsmiddel is afgeschreven, hoe eerder de fiscus zijn claim heeft terugverdiend. De ondernemer heeft nu dus een keuze om de herinvesteringsreserve af te boeken op een bedrijfsmiddel met dezelfde economische functie als het vervreemde bedrijfsmiddel, zonder te hoeven afboeken op het eerstvolgende bedrijfsmiddel.

Deze methodiek van het terugverdienen via de afschrijvingskosten ligt ook ten grondslag aan de eis van art. 3.54 lid 4 Wet IB. Wanneer de herinvesteringsreserve die is ontstaan uit een stille reserve op een bedrijfsmiddel dat in minder dan tien jaar wordt afgeschreven wordt afgeboekt op een bedrijfsmiddel wat niet of in meer dan tien jaar wordt afgeschreven zou de fiscus er langer over doen om zijn claim terug te verdienen. Budgettair gezien kon de fiscus zich niet veroorloven deze eis los te laten.⁴¹

2.3.2 Casusuitwerking: terugverdienen herinvesteringsreserve Nederlandse onderneming

In 2013 bezit een belastingplichtige een bedrijfsmiddel in de Nederlandse onderneming. De boekwaarde bedraagt € 1000.⁴²

Vervolgens vervreemdt hij in 2013 het bedrijfsmiddel voor € 2000 en vormt ter zake van de genoten winst een herinvesteringsreserve van € 1000.

De Nederlandse fiscus heeft het recht om op de winst van € 1000 te heffen op basis van art. 3.8 j.o. 3.25 Wet IB 2001.

Op 1 januari 2014 schaft de belastingplichtige een bedrijfsmiddel aan voor zijn onderneming in Nederland voor een bedrag van € 5000.

De restwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel is nihil en heeft een levensduur van tien jaar.

³⁶ Zie IJ. de Nies, *Eenzelfde economische functie en overheidsingrijpen binnen de herinvesteringsreserve*, WFR 2010/864.

³⁷ Besluit 8 maart 2010, DGB2010/1188M, V-N 2010/15.13.

³⁸ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, pp. 151.

³⁹ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, pp. 152.

⁴⁰ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, pp. 155.

⁴¹ *Kamerstukken II 1999/2000*, 27 209, nr. 6, p. 7.

⁴² De levensduur van het oude bedrijfsmiddel is hier niet relevant, omdat er wordt geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel wat niet in langer dan tien jaren wordt afgeschreven.

Indien de herinvesteringsreserve niet wordt toegepast zou in 2013 een bedrag van € 1000 belast worden: het verschil tussen de waarde in het economische verkeer (€ 2000) en de boekwaarde (€ 1000) van het oude bedrijfsmiddel. In de tien jaren daarna bedraagt de afschrijving € 500, omdat de boekwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel voor € 5000 op de balans staat.

Als de genoten winst op het oude bedrijfsmiddel (€ 1000) wel wordt toegevoegd aan de herinvesteringsreserve staat het nieuwe bedrijfsmiddel vervolgens voor € 4000 op de balans. De jaarlijkse afschrijvingskosten voor het nieuwe bedrijfsmiddel bedragen zodoende € 400 per jaar (boekwaarde min restwaarde / levensduur). Dit bedrag komt jaarlijks ten laste van de fiscale winst. Deze afschrijvingskosten zijn € 100 lager dan wanneer de herinvesteringsreserve niet was toegepast, dit leidt tot een hogere fiscale winst. De fiscus verdient dus zijn belastingclaim van € 1000 terug door tien jaren lang een lagere afschrijving van € 100.

In beide situaties wordt dus de belastingclaim van € 1000 belast. Alleen het tijdstip wanneer de claim wordt terugverdiend is verschillend. Of anders gezegd: de totaalwinst blijft hetzelfde, alleen de jaarwinsten worden anders verdeeld.

2.4 Probleem toepassing herinvesteringsreserve bij vervreemding als gevolg van staking of onttrekking

Zoals gebleken is leidt staking van de onderneming (ondanks een herinvesteringsvoornemen in een andere objectieve onderneming) of het schuiven van een bedrijfsmiddel tussen twee ondernemingen van de ondernemer tot winst, zonder dat deze winst kan worden toegevoegd aan de herinvesteringsreserve. Om deze afrekening te voorkomen pleit Essers voor een subjectivering van het IB-ondernemingsbegrip.⁴³ Als alle objectieve ondernemingen van de ondernemer behoren tot één subjectieve onderneming zal er geen vervreemding worden geconstateerd bij het verschuiven van bedrijfsmiddelen tussen de objectieve ondernemingen, omdat de economische eigendom niet verloren gaat voor de (subjectieve) onderneming. Ook de herinvesteringsreserve zou dan kunnen worden toegepast tussen twee objectieve ondernemingen. Ook zou de herinvesteringsreserve kunnen worden toegepast bij staking van een objectieve onderneming wanneer de staking van een objectieve onderneming niet leidt tot het ophouden van de (subjectieve) onderneming. In de vennootschapsbelasting geldt deze systematiek al voor onbeperkt belastingplichtigen. Binnen bijvoorbeeld een B.V. wordt de onderneming geacht gedreven te worden met het gehele vermogen (art. 2 lid 5 Wet VPB 1969). Overdracht van vermogensbestanddelen tussen verschillende objectieve ondernemingen binnen de B.V. leidt niet tot afrekenen over de stille reserves, omdat alle objectieve ondernemingen binnen de B.V. geacht worden te behoren tot dezelfde onderneming.⁴⁴

Deze subjectivering van het IB-ondernemingsbegrip is echter niet ingevoerd bij de totstandkoming van de Wet IB 2001. Hierdoor is het nog steeds niet mogelijk om bedrijfsmiddelen te schuiven tussen twee objectieve ondernemingen zonder af te rekenen over de stille reserve.

Daarom is het dus van belang wanneer een onderneming gestaakt is. Dan is namelijk toepassing van de herinvesteringsreserve niet mogelijk. Dit zal behandeld worden in hoofdstuk 3. In hoofdstuk 4 wordt de oplossing van dit probleem besproken die de wetgever sinds 2008 heeft ingevoerd.

⁴³ HR 15 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0633, *BNB* 2003/74, m. nt. P.H.J. Essers.

⁴⁴ HR 15 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0633, *BNB* 2003/74, m. nt. P.H.J. Essers.

Hoofdstuk 3: Staking of voortzetting van de onderneming

In paragraaf 2.2 werd duidelijk dat een staking van de onderneming tot een vervreemding leidt van de bedrijfsmiddelen en het niet mogelijk is om voor de stille reserve in die bedrijfsmiddelen een herinvesteringsreserve te vormen op grond van art. 3.54 Wet IB 2001. De vraag is dan wanneer er sprake is van een staking. In dit hoofdstuk zullen achtereenvolgens de (volledige) staking van de onderneming, de gedeeltelijke staking van de onderneming en de verplaatsing van de onderneming aan de orde komen.

3.1 Staking van een onderneming

Er is sprake van een staking van een onderneming als de subjectieve onderneming wordt beëindigd; in dat geval is de band tussen de ondernemer en de onderneming verbroken.⁴⁵ De onderneming zelf, de objectieve onderneming, kan dan nog wel bestaan. Dit is duidelijk indien er sprake is van de verkoop van een onderneming. De onderneming is dan nog wel dezelfde, maar wordt door een andere ondernemer gedreven. De band tussen de ondernemer en de objectieve onderneming is dan verbroken.

In het geval dat meerdere ondernemers dezelfde objectieve onderneming drijven (bijvoorbeeld bij een vennootschap onder firma: hierna vof) bestaan er meerdere subjectieve ondernemingen. Wanneer een vennoot uit de vof stapt eindigt zijn band met de onderneming en leidt dit tot een staking van zijn onderneming. Er is dan geen mogelijkheid om een herinvesteringsreserve te vormen.

In het geval dat de oude objectieve onderneming verkocht wordt en de ondernemer een voornemen heeft om te investeren in een nieuwe onderneming is evenmin een beroep mogelijk op de toepassing van de herinvesteringsreserve op basis van art. 3.54 Wet IB 2001. De Hoge Raad oordeelde dat na het overdragen van de objectieve onderneming, het voornemen tot herinvesteren en de pogingen tot verwezenlijking van dat voornemen onvoldoende zijn om te concluderen dat de onderneming niet is gestaakt.⁴⁶

Indien de objectieve onderneming verandert kan ook sprake zijn van een staking. A-G Niessen noemt een aantal factoren dat bepalend is of een objectieve onderneming is gestaakt: de aard van het product, het productieproces en goodwill.⁴⁷

Het is eerst van belang of de aard van het product wijzigt. Dit vormt het meest typerende kenmerk van de onderneming; een wezenlijke wijziging in de aard van het product leidt daarom tot de staking van de onderneming.⁴⁸

Daarnaast kan een ingrijpende verandering in het productieproces volgens de A-G ook leiden tot een essentiële wijziging in de onderneming. Wanneer de bakker zijn brood niet meer bakt, maar inkoop bij een derde en vervolgens verkoopt kan dan ook sprake zijn van staking van de onderneming.⁴⁹

Tot slot kan wijziging van de goodwill aanleiding geven tot staking van de onderneming. De goodwill is van grote betekenis voor de winstgevendheid en daarmee het voortbestaan van de onderneming. Wanneer de goodwill wijzigt leidt dit tot een essentiële wijziging in de onderneming, zodat sprake kan zijn van een staking.⁵⁰

De goodwill kan wijzigen wanneer de klantenkring wijzigt. Er zal in het algemeen minder winst gemaakt worden wanneer er een nieuwe klantenkring opgebouwd moet worden. Wanneer de producten makkelijk verhandelbaar zijn op de markt en eenvoudig nieuwe afnemers te vinden zijn is dit probleem er niet en is er

⁴⁵ A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, pp. 225.

⁴⁶ HR 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO0399, V-N 2010/53.16.

⁴⁷ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.5 - 6.9.

⁴⁸ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.5.

⁴⁹ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.5.

⁵⁰ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.6.

geen sprake van een verlies van goodwill.⁵¹

Daarnaast kan de winst afhankelijk zijn van de plaats waar de onderneming wordt uitgeoefend. Hierbij geeft A-G Niessen voorbeelden van de toeristische sector of havenbedrijven.⁵² Wanneer deze plaats wordt verlaten of de plaats zijn waarde verliest (door bijvoorbeeld nieuwe wet- en regelgeving) kan de winstpotentie dalen en kan dit aanleiding geven om een staking te concluderen.

Tot slot kunnen andere inkoopkanalen ook aanleiding geven tot het verliezen van de identiteit van de onderneming.⁵³

Deze factoren die de goodwill van de onderneming bepalen zullen met name wijzigen wanneer de onderneming verplaatst wordt. Wanneer verplaatsing van de onderneming tot staking leidt wordt behandeld in paragraaf 3.3.

3.2 Gedeeltelijke staking van de onderneming

Er kan ook sprake zijn van een gedeeltelijke staking van de onderneming. De Hoge Raad heeft bepaald dat hiervan sprake is in twee situaties. Ten eerste is sprake van een gedeeltelijke staking wanneer een deel van de onderneming die een zekere zelfstandigheid vormt of kan vormen wordt overgedragen. Wanneer er in onmiddellijke samenhang met de overdracht van een gedeelte van de onderneming gelijksoortige activiteiten worden gestart, zodat de onderneming in economische zin hetzelfde is gebleven, leidt dit niet tot een gedeeltelijke staking. Ten tweede is sprake van een gedeeltelijke staking wanneer de onderneming binnen een kort tijdsverloop in belangrijke mate en duurzaam is gekrompen.⁵⁴

Alvorens te concluderen dat een gedeeltelijke staking heeft plaatsgevonden moet eerst worden onderzocht of het gestaakte gedeelte wel hoort tot dezelfde onderneming. Indien sprake is van twee ondernemingen is toepassing van de herinvesteringsreserve op de andere onderneming niet mogelijk; de herinvesteringsreserve kan niet over de ondernemingsgrens worden toegepast. Of het gestaakte gedeelte behoort tot de onderneming of een zelfstandige onderneming is moet aan de hand van de feiten worden beoordeeld.⁵⁵ Factoren die bijvoorbeeld dan een rol spelen zijn al of niet gescheiden administraties, het optreden onder een gemeenschappelijke naam of (personele) verwevenheid van functies.⁵⁶

Het belang om te onderzoeken of sprake is van een gedeeltelijke staking ligt in het feit dat bij een gedeeltelijke staking van de onderneming de vorming van een herinvesteringsreserve wel mogelijk is.⁵⁷ Ook hier geldt vervolgens de eis van art. 3.54 lid 4 Wet IB 2001 dat de herinvesteringsreserve alleen afgeboekt mag worden op bedrijfsmiddelen waarin niet of in meer dan tien jaar wordt afgeschreven voor zover de herinvesteringsreserve door de vervreemding van bedrijfsmiddelen met dezelfde economische functie is ontstaan.⁵⁸ R.P.C. Cornelisse concludeert dat bij een bedrijfspand in eigen gebruik de eis van de economische functie zelden roet in het eten gooit. Uit HR 14 december 2001, nr. 36 068, *BNB* 2002/98c leidt hij af dat de Hoge Raad de functie van een bedrijfspand beschouwt als het onderdak verschaffen aan de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige. Een wijziging van de bedrijfsactiviteiten leidt dan niet tot een functiewijziging van het bedrijfspand.⁵⁹ Een herinvesteringsreserve kan dus in dat geval worden toegepast.

⁵¹ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, *V-N* 2009/65.12, par. 6.7.

⁵² Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, *V-N* 2009/65.12, par. 6.8.

⁵³ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, *V-N* 2009/65.12, par. 6.9.

⁵⁴ HR 16 oktober 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8175, *BNB* 1985/320.

⁵⁵ Zie bijvoorbeeld HR 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO0399, *V-N* 2010/53.16.

⁵⁶ R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, *WFR* 2011/41.

⁵⁷ Nr. BLKB 2011/2061M, *NTR* 2011/2919 onderdeel 2.5.

⁵⁸ Nr. BLKB 2011/2061M, *NTR* 2011/2919 onderdeel 2.5.

⁵⁹ HR 15 oktober 2010 ECLI:NL:HR:2010:BO0399, m. nt. R.P.C. Cornelisse.

Naast de gedeeltelijke staking kan er ook sprake zijn dat binnen één onderneming een gemengd bedrijf wordt uitgeoefend. Wanneer de ene tak van bedrijvigheid wordt beëindigd en de andere tak wordt uitgebreid is geen sprake van een gedeeltelijke staking en kan de herinvesteringsreserve worden toegepast.⁶⁰ Deze situatie heeft als voordeel boven de gedeeltelijke staking dat makkelijker aan de eis van dezelfde economische functie kan worden voldaan en de herinvesteringsreserve kan worden gevormd.⁶¹

R. Russo is geen voorstander van het subtiel onderscheid wanneer wel of geen sprake is van een gedeeltelijke staking en pleit voor het openstellen van de herinvesteringsreserve zolang een ondernemer maar winst uit een onderneming blijft genieten.⁶² Dit zou het onderzoeken van deze feitelijke situaties voorkomen zonder dat het heffingsrecht verloren gaat (zie par. 4.2).

3.3 Verplaatsing van de onderneming

Indien de onderneming verplaatst wordt is het de vraag of de onderneming gestaakt is. In 1947 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het van de omstandigheden afhangt of sprake is van de voortzetting van een onderneming of het beëindigen daarvan.⁶³ Uit de jurisprudentie blijkt echter dat het niet eenvoudig is om te bepalen of er sprake is van een staking of voortzetting van een onderneming.⁶⁴ Essers reageert op de wijze waarop deze kwestie beoordeeld wordt als volgt: *“Ik acht het dan ook geen goede zaak dat het al dan niet mogen toepassen van de vervangings- casu quo herinvesteringsreserve van dit soort feitelijke toevalligheden en min of meer arbitraire rechterlijke interpretaties afhankelijk is.”*⁶⁵

In 2010 heeft de Hoge Raad opnieuw geoordeeld in de volgende bewoordingen: *“Bij de beoordeling van de klacht moet worden vooropgesteld dat de verplaatsing door een ondernemer van zijn bedrijfsuitoefening niet leidt tot staking van zijn onderneming indien de identiteit van de onderneming niettegenstaande verplaatsing ervan wezenlijk dezelfde is gebleven.”*⁶⁶ Er is volgens de Hoge Raad geen sprake van een staking van een (objectieve) onderneming bij de verplaatsing van de bedrijfsuitoefening wanneer de identiteit van de onderneming wezenlijk dezelfde is gebleven. Dit moet worden beoordeeld aan de hand van de factoren die tezamen en in hun onderling verband de identiteit van de onderneming bepalen. De Hoge Raad noemt hierbij factoren als de aard van het product, het productieproces, het wettelijk kader dat geldt voor de bedrijfsuitoefening en de handhaving daarvan en de marktomstandigheden.⁶⁷ R. Russo merkt op dat de klantenkring, goodwill en de naam van de onderneming niet in de opsomming zijn opgenomen. De klantenkring zal volgens hem echter behoren tot relevante marktomstandigheden, terwijl de goodwill en naam van de onderneming te zien zijn als synoniem van de identiteit van de onderneming.⁶⁸ Dat deze factoren zijn toegespitst op de specifieke casus die voor de Hoge Raad lag, betekent dat voor ondernemingen in een andere sector ook andere factoren een rol kunnen spelen. Zoals eerder opgemerkt, bepalend zijn volgens de Hoge Raad de factoren die tezamen en in hun onderling verband de identiteit van de onderneming bepalen.

Na dit arrest blijft de beoordeling of sprake is van een staking of voortzetting van de onderneming nog steeds een feitelijke aangelegenheid. Toch zijn volgens R. Russo er voor de lagere rechters voldoende

⁶⁰ Nr. BLKB 2011/2061M, NTFR 2011/2919 onderdeel 2.5.

⁶¹ Nr. BLKB 2011/2061M, NTFR 2011/2919, onderdeel 2.5.

⁶² R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, WFR 2011/41.

⁶³ HR 28 mei 1947, B. nr. 8406.

⁶⁴ Zie bijvoorbeeld de kanttekening van Redactie Vakstudie Nieuws op Hof Amsterdam 27 september 1994, ECLI:NL:GHAMS:1994:AW1606, V-N 1995/317, 15 of de noot van P.H.J. Essers op HR 8 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0086, BNB 2003/73.

⁶⁵ HR 8 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0086, BNB 2003/73 m.nt. P.H.J. Essers.

⁶⁶ HR 19 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK4551, BNB 2010/214.

⁶⁷ HR 19 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK4551, BNB 2010/214.

⁶⁸ R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, WFR 2011/41.

aanknopingspunten om in die gevallen een gemotiveerde, feitelijke beslissing te nemen die in cassatie niet makkelijk meer aantastbaar is.⁶⁹

Uit de bewoording 'niettegenstaande verplaatsing ervan' zou kunnen worden afgeleid dat aan de verplaatsing zelf geen waarde wordt toegekend en dezelfde factoren bepalend zijn voor de bepaling of sprake is van staking wanneer geen sprake is van verplaatsing van de onderneming. Deze benadering verdient de voorkeur van A-G Niessen.⁷⁰

3.4 Conclusie

Door het feitelijke karakter of er sprake is van een (gedeeltelijke) staking of voortzetting van de onderneming is er nog steeds geen zekerheid bij de ondernemer of hij moet afrekenen over de reserves en toepassing van de herinvesteringsreserve mogelijk is.

Het is dan ook niet voor niets dat in de kanttekening bij de conclusie van A-G Niessen het advies wordt gegeven aan de praktijk om niet in de discussie 'staking of voortzetting van een onderneming' terecht te komen door de IB-onderneming om te zetten in een besloten vennootschap (zie paragraaf 2.4).⁷¹

Gelukkig hoeft deze omweg sinds 1 januari 2008 niet meer worden genomen. De wetgever heeft sindsdien het probleem dat de herinvesteringsreserve niet over de ondernemingsgrens kan worden toegepast proberen op te lossen door art. 3.64 Wet IB 2001 in te voeren. Daardoor is het belang van staking of voortzetting van de onderneming minder groot geworden voor de toepassing van de herinvesteringsreserve. In hoofdstuk 4 zal daar verder op worden ingegaan.

⁶⁹ R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, WFR 2011/41.

⁷⁰ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12. par 6.13.

⁷¹ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12.

Hoofdstuk 4: Biedt art. 3.64 Wet IB 2001 redding bij staking?

4.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk is duidelijk geworden wat het belang is van de vraag of een onderneming is gestaakt of niet. Deze vraag speelt met name bij de verplaatsing van de onderneming. Bedrijfsverplaatsing leidt alleen tot een staking wanneer de identiteit van de onderneming wezenlijk verandert. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de mogelijkheid om toch niet te hoeven afrekenen bij staking van de onderneming wanneer de ondernemer het voornemen heeft om te investeren in een nieuwe onderneming. In paragraaf 4.3 wordt gekeken in welke situaties deze mogelijkheid wel of niet kan worden toegepast.

4.2 Werking en doel art. 3.64 Wet IB 2001

Een staking leidt tot het belasten van de goodwill en de stille en fiscale reserves. Dit wordt gerechtvaardigd door de totaalwinstgedachte. Fiscaaltechnisch gezien is dit immers het laatste moment voor de onderneming waarop deze latente fiscale claims in de belastingheffing kunnen worden betrokken.⁷² Daarnaast is het voor de bedrijfscontinuïteit niet nodig om nog langer te wachten met het belasten van deze claims.⁷³ Dit wordt echter bekeken vanuit de objectieve onderneming. De subjectieve ondernemer kan winst uit onderneming blijven genieten uit andere ondernemingen. Wanneer de ondernemer een nieuwe onderneming start is er een later afrekeningsmoment beschikbaar en wordt de bedrijfscontinuïteit in gevaar gebracht door het heffen van de fiscale claims. Beide argumenten gaan in een dergelijke situatie niet op.⁷⁴

Sinds 1 januari 2008 kan dit probleem echter worden verholpen door een beroep te doen op art. 3.64 Wet IB 2001. Met het beroep op dit artikel mag de stakingswinst die is toe te rekenen aan goodwill, stille reserves en aan herinvesteringsreserves worden behandeld als te conserveren inkomen (art. 2.8 lid 2 Wet IB 2001), voor zover aannemelijk kan worden gemaakt dat binnen een periode van 12 maanden zal worden geheinvesteerd in een onderneming waaruit de belastingplichtige winst geniet (art. 3.64 lid 1 Wet IB 2001).

Bij een tijdige herinvestering mag het bedrag van de conserverende aanslag worden afgeboekt op de aanschaf van nieuwe bedrijfsmiddelen; de conserverende aanslag wordt vervolgens verminderd met het bedrag waarmee is afgeboekt (art. 3.64 lid 2 Wet IB 2001).

In de periode dat nog niet is geheinvesteerd is uitstel van betaling mogelijk voor de conserverende aanslag (art. 25 lid 4 IW). Dit uitstel wordt pas verleend wanneer aan een aantal regels is voldaan. Er moet namelijk voldoende zekerheid worden gesteld dat het bedrag van de conserverende aanslag ontvangen kan worden. Daarnaast wordt het uitstel beëindigd wanneer de herinvesteringen niet leiden tot in Nederland belastbare winst van de onderneming en bij emigratie van de belastingschuldige.

De staatssecretaris heeft overigens, om fiscale belemmeringen voor de start van een nieuwe onderneming te voorkomen, goedgekeurd dat art. 3.64 Wet IB 2001 ook toegepast mag worden bij onttrekking van bedrijfsmiddelen gevolgd door inbreng van deze bedrijfsmiddelen in de nieuwe onderneming. De inbreng van het bedrijfsmiddel in de nieuwe onderneming wordt dan als aanschaf gezien en de waarde van het bedrijfsmiddel als aanschaffingskosten.⁷⁵

Tot 1 januari 2008 was art. 3.64 Wet IB 2001 alleen gericht op de door de overheid noodzakelijk geachte herstructureringen in de land- en tuinbouw en is daardoor alleen van toepassing op situaties waarin staking het

⁷² Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.11.

⁷³ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.11.

⁷⁴ Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, V-N 2009/65.12, par. 6.12.

⁷⁵ Nr. BLKB 2011/2061M, NTFR2011/2919, onderdeel 2.2.

gevolg was van overheidsingrijpen.⁷⁶ Dit vereiste is sinds 2008 komen te vervallen, met als doel meer flexibiliteit te geven aan ondernemers om zonder fiscale belemmeringen een andere onderneming op te starten.⁷⁷

4.3 Toepassing art. 3.64 Wet IB 2001 in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties

4.3.1 Inleiding

In paragraaf 4.2 is de werking van art. 3.64 Wet IB 2001 in samenhang met art. 25 lid 4 IW aan de orde gekomen. Om een goed beeld te krijgen hoe deze artikelen moeten worden toegepast is er een aantal varianten uitgewerkt in deze paragraaf. Hierbij zal ook de buitenlands belastingplichtige aan bod komen. Een buitenlands belastingplichtige kan namelijk een beroep doen op art. 3.64 Wet IB 2001 wanneer hij belastbare winst uit een Nederlandse onderneming geniet (art. 7.2 lid 1 Wet IB 2001).

4.3.2 Binnenlandse herinvestering

Indien een belastingplichtige (binnenlands of buitenlands) een onderneming in Nederland staakt en een nieuwe onderneming start in Nederland zal de normale systematiek van art. 3.64 Wet IB 2001 worden toegepast. (zie paragraaf 4.2)

4.3.3 Binnenlands belastingplichtige staakt Nederlandse onderneming, start buitenlandse onderneming

De tweede variant is er één voor de binnenlands belastingplichtige. Hierbij staakt hij zijn onderneming, blijft in Nederland wonen en start een nieuwe onderneming in het buitenland. De vraag is of de herinvestering leidt tot in Nederland belastbare winst uit de onderneming, indien dit niet het geval is, is uitstel van betaling niet mogelijk voor de conserverende aanslag op basis van art. 25 lid 4 IW 1990.

Wanneer er gekeken moet worden naar de situatie zonder verdrag leidt de winst van de buitenlandse onderneming tot belasting over het wereldinkomen in Nederland.⁷⁸ Nederland heft namelijk voor binnenlands belastingplichtigen volgens het woonlandbeginsel. Dit beginsel houdt in dat inwoners van Nederland voor hun totale inkomen in de belastingheffing van Nederland worden betrokken, ook inkomen uit het buitenland. Hierdoor leidt winst in het buitenland toch tot in Nederland belastbare winst en is uitstel van betaling mogelijk op basis van art. 25 lid 4 IW 1990.

Wanneer op grond van een verdrag de winst van een onderneming in het buitenland aan dat land wordt toegerekend mag Nederland niet ook nog heffen over deze winst via het wereldinkomen. Dit zou namelijk kunnen leiden tot het feit dat er twee keer dezelfde soort belasting betaald moet worden over dezelfde winst bij dezelfde belastingplichtige. Dit wordt juridische dubbele belastingheffing genoemd. Het buitenland heft namelijk over de inkomsten uit de onderneming volgens het territorialiteitsbeginsel. Volgens S. van Weeghel houdt dit beginsel in zuivere vorm in dat het land mag heffen over de inkomsten die in zijn territorium opkomen.⁷⁹ Omdat de onderneming in het buitenland is gevestigd komt de winst op in het buitenland en zal het buitenland deze inkomsten belasten.

In deze situatie krijgt het land waar het inkomen opkomt voorrang en moet het woonland voorkoming van dubbele belasting verlenen. Door deze voorkoming te verlenen leidt de herinvestering niet tot in Nederland belastbare winst. Dat zou betekenen dat niet wordt voldaan aan de voorwaarde in art. 25 lid IW 1990 en geen uitstel van betaling mogelijk is.

Hof Amsterdam⁸⁰ oordeelde, inzake dezelfde problematiek bij art. 16 Wet IB 1964, dat gekeken moet worden

⁷⁶ *Vakstudie Inkomstenbelasting*, art. 3.64 Wet IB 2001, aant. 1.4.

⁷⁷ Kamerstukken II 2007/2008, 31 206, nr. 6, p.3.

⁷⁸ *Vakstudie Inkomstenbelasting*, art. 3.64 Wet IB 2001, aant. 1.8.

⁷⁹ S.H.E. Bot en O. Nijhuis, *Het territorialiteitsbeginsel: weg ermee?*, *WFR* 2005/1161.

⁸⁰ Hof Amsterdam 6 januari 1989, ECLI:NL:GHAMS:1989:AW2435, *BNB* 1990/215.

naar de situatie zonder verdrag.⁸¹ Het Hof oordeelde dat het artikel zo gelezen moest worden zonder rekening te houden met de regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Hoe Nederland zijn claim terug kan verdienen ondanks het feit dat de winst uit de onderneming aan het buitenland wordt toegerekend zal worden behandeld in hoofdstuk 5.

4.3.4 Belastingplicht eindigt na herinvestering in buitenlandse onderneming

De derde variant houdt een herinvestering in het buitenland in die gepaard gaat met het tegelijk of daarna eindigen van de belastingplicht in Nederland. In het geval van een binnenlands belastingplichtige kan dit door eerst art. 3.64 Wet IB 2001 toe te passen op de buitenlandse onderneming en daarna te emigreren. Hoe Nederland in een dergelijk geval zijn claim vast kan stellen wordt besproken in paragraaf 5.5.4.

Voor een buitenlands belastingplichtige kan dit door art. 3.64 Wet IB 2001 toe te passen en te herinvesteren in het buitenland. Daarmee eindigt namelijk zijn buitenlandse belastingplicht in Nederland. Dit heeft als gevolg dat uitstel van betaling wordt beëindigd op basis van art. 25 lid 4 IW 1990, omdat de herinvesteringen niet leiden tot in Nederland belastbare winst uit onderneming.

4.3.5 Herinvestering binnenlands belastingplichtige in buitenlandse onderneming vindt plaats na eindigen belastingplicht in Nederland

De vierde variant is dat de binnenlands belastingplichtige zijn onderneming staakt, vervolgens emigreert en in het buitenland een nieuwe onderneming opstart. In dit geval kan er wel een beroep op art. 3.64 Wet IB 2001 gedaan worden, maar zal uitstel van betaling niet verleend worden of worden ingetrokken. Op basis van art. 25 lid 4 IW 1990 wordt het uitstel namelijk beëindigd bij emigratie van de belastingschuldige.

4.4 Voorlopige conclusie

Art. 3.64 Wet IB 2001 heeft vanaf 2008 de grootste problemen met de discussie staking/voortzetting van een onderneming weggenomen. Toch blijven er nog problemen bestaan in grensoverschrijdende situaties. Zowel de buitenlands belastingplichtige die wil herinvesteren in het buitenland als de binnenlands belastingplichtige die emigreert en daarna herinvesteert in het buitenland krijgen op basis van artikel 25 lid 4 IW geen uitstel van betaling of wordt op basis van dit artikel het uitstel beëindigd. Dit kan de vraag oproepen of dit in strijd is met het EU-recht wanneer belastingplichtige wil herinvesteren in een EU-land. Van Eijsden et al. zijn deze mening toegedaan.⁸² Dit zal verder behandeld worden in hoofdstuk 8.

⁸¹ *Vakstudie Inkomstenbelasting*, art. 3.64 Wet IB 2001, aant. 1.8.

⁸² J.A.R. van Eijsden, B.J. Kiekebeld en D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer 2014, pp. 117-118.

Hoofdstuk 5: Exitheffingen

5.1 Inleiding

In hoofdstuk 3 en 4 is het belang van staking of voortzetting van een onderneming aangegeven. Indien er sprake is van een voortzetting van een onderneming kan er in dat jaar niet worden afgerekend (op basis van art. 3.8 Wet IB 2001 j.o. art. 3.25 Wet IB 2001) over de reserves die in de Nederlandse periode in de onderneming zijn ontstaan. In het geval dat de onderneming ergens anders in Nederland wordt voortgezet leidt dit niet tot een probleem. Nederland behoudt zijn claim doordat zij alsnog over de reserves en goodwill kan heffen op het moment dat de voortgezette onderneming wordt gestaakt. Er is dus geen afstel van belastingheffing, maar slechts uitstel van belastingheffing.

In het geval dat de onderneming wordt voortgezet in het buitenland en de binnenlandse belastingplicht eindigt zou dit wel tot een probleem kunnen leiden. Doordat er geen realisatiemoment is kan Nederland niet heffen over de reserves en goodwill in de onderneming. Over de winst die wordt behaald bij het staken van de voortgezette onderneming in het buitenland kan Nederland dan niet meer heffen, omdat er geen belastingplicht meer is in Nederland. Het buitenland zou dan kunnen heffen over de reserves en goodwill van de onderneming die in Nederland zijn ontstaan. Indien het buitenland een step-up verleent, dat wil zeggen de beginwaarde van de onderneming op het economische verkeer stelt, komt zelfs helemaal geen belastingheffing over de reserves en goodwill aan de orde.

Om het Nederlands heffingsrecht veilig te stellen zijn de exitheffingen van art. 3.60 en art. 3.61 Wet IB 2001 in de wet opgenomen. Deze artikelen zijn ook voor belang voor de toepassing van de herinvesteringsreserve in grensoverschrijdende situaties. Daarom zullen de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 in dit hoofdstuk worden besproken en verschillende situaties uitgewerkt. In hoofdstuk 6 wordt de herinvesteringsreserve in combinatie met deze artikelen behandeld.

5.2 Doel en achtergrond art. 3.61 Wet IB 2001

Dat Nederland het recht heeft om over de inkomsten te heffen die zijn ontstaan in de periode dat de onderneming in Nederland is gevestigd vloeit voort uit het veroorzakingsbeginsel. Volgens Van Brunschot houdt het veroorzakingsbeginsel in het internationale belastingrecht in dat de winst die door een vaste inrichting worden veroorzaakt ook behoort tot de winst van de vaste inrichting, zonder begrenzing in de tijd.⁸³ Dit betekent dat de waardeangroei toen de onderneming nog in Nederland was gevestigd (met een vaste inrichting) toe dient te komen aan Nederland. De waardeangroei van de onderneming die in het buitenland plaatsvindt is veroorzaakt door de vaste inrichting in het buitenland en mag dus worden belast door het buitenland.

Het territorialiteitsbeginsel leidt tot dezelfde verdeling van de heffingsbevoegdheid van de stille reserves. Heffing van de inkomsten is namelijk toegestaan door het land voor zover deze in zijn territorium zijn opgekomen.⁸⁴

Volgens deze beginselen mag de waardeangroei van de stille reserves die in Nederland is ontstaan dus belast worden in Nederland. De wetgever heeft met de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 deze claim willen veiligstellen indien de belastingplicht in Nederland eindigt zonder realisatie van de reserves. Of deze artikelen nodig zijn om het heffingsrecht te handhaven wordt behandeld in hoofdstuk 7. In dit hoofdstuk wordt verder

⁸³ HR 27 maart 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4541, *BNB* 1991/204 m.nt. Van Brunschot; zo ook F.P.J. Snel, *Veroorzakingsbeginsel en compartimentering*, *WFR* 2007/1297.

⁸⁴ S.H.E. Bot en O. Nijhuis, *Het territorialiteitsbeginsel: weg ermee?*, *WFR* 2005/1161.

ingegaan op de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001.

In de jaren voor 2001 gebruikte Nederland art. 16 Wet IB 1964 om zijn claim veilig te stellen. Sinds 2001 is dit artikel vervangen door de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 met dezelfde inhoudelijke betekenis.⁸⁵ Wanneer de belastingplichtige in een jaar stopt in Nederland belastbare winst te genieten uit de onderneming zal de winst worden toegerekend aan dat kalenderjaar, voor zover deze voordelen niet uit anderen hoofden in aanmerking zijn genomen. Dit betekent dat dit artikel niet aan de orde kan komen wanneer er al voordelen op basis van art. 3.8 Wet IB 2001 in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld bij staking van de onderneming. Daarnaast betekent dit dat art. 3.61 Wet IB 2001 geen plaats vindt wanneer belastingplichtige haar onderneming naar het buitenland verplaatst en zij binnenlands belastingplichtige blijft. Zij geniet immers alsnog winst uit onderneming in Nederland op basis van haar wereldinkomen.⁸⁶ De situatie dat een binnenlands belastingplichtige buitenlands belastingplichtig wordt of een buitenlands belastingplichtige haar status behoudt zal wel afrekening plaatsvinden, er wordt door de verplaatsing van de onderneming namelijk geen winst uit onderneming in Nederland meer genoten.⁸⁷

Art. 3.61 Wet IB 2001 wordt dus interessant wanneer er sprake is van een voortzetting van de onderneming in het buitenland, de Nederlandse onderneming wordt beëindigd en belastingplichtige zijn status als binnenlands belastingplichtige verliest. Dan houdt de belastingplichtige immers op in Nederland belastbare winst uit de onderneming te genieten en zijn de goodwill en stille- en fiscale reserves⁸⁸ nog niet in aanmerking genomen op basis van een ander artikel. Hoewel er nog geen daadwerkelijk realisatiemoment is wordt de winst al wel in aanmerking genomen door de fiscus. De situatie dat de onderneming in Nederland blijft maar belastingplichtige emigreert zorgt niet voor toepassing van art. 3.61 Wet IB 2001, er wordt immers nog winst in Nederland genoten uit de onderneming als buitenlands belastingplichtige. Art. 3.61 Wet IB 2001 hoeft ook geen toepassing te laten vinden, het heffingsrecht blijft immers door de buitenlandse belastingplicht gehandhaafd.

5.3 Toevoeging van art. 3.60 Wet IB 2001

In de situatie dat slechts een gedeelte van de onderneming achterblijft in Nederland en belastingplichtige emigreert is de situatie complexer. Op basis van welk artikel kan de stille reserve in de belastingheffing worden betrokken? In eerste instantie werd ervan uitgegaan dat afgerekend zou worden op basis van het algemene stakingsartikel,⁸⁹ maar zoals blijkt uit hoofdstuk 3 is daar niet altijd sprake van. Vervolgens is het dan de vraag of art. 16 Wet IB 1964 als eindafrekeningsbepaling nog redding kan bieden. Volgens een letterlijke interpretatie van art. 16 Wet IB 2001 (of art. 3.61 Wet IB 1964) is het niet mogelijk om te heffen op het verplaatste gedeelte van de onderneming, er wordt immers niet tot uitdrukking gebracht dat afrekening plaatsvindt *voor zover* in Nederland opgehouden wordt met winst genieten uit de onderneming.⁹⁰ Het moment na het eindigen van de binnenlandse belastingplicht kan Nederland niet meer heffen over de vermogensbestanddelen in de buitenlandse onderneming. Dit zou leiden dat Nederland niet over de stille reserve zou kunnen heffen die toe te rekenen is aan de Nederlandse periode. De vraag is toen ontstaan of art. 16 Wet IB 1964 ook toegepast kon worden op het gedeelte van de verplaatste onderneming. De doelstelling van het artikel was immers om zekerheid te stellen dat alle voordelen uit de onderneming als winst werden belast wanneer verborgen winsten in de toekomst aan de belastingheffing zouden ontsnappen.⁹¹ Inmiddels is

⁸⁵ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.118.

⁸⁶ Zie ook: Hof Amsterdam 6 januari 1989, ECLI:NL:GHAMS:1989:AW2435, V-N 1989/901, 9.

⁸⁷ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuwer, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 248.

⁸⁸ Voortaan wordt goodwill, stille- en fiscale reserves geschaard onder de benoeming 'de reserves'.

⁸⁹ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

⁹⁰ HR 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX7926, par. 4.8.

⁹¹ Kamerstukken II, 1958-1959, 5380, nr. 3, p. 37 lk en 38 rk.

in 2013 dit vraagstuk beantwoord door de Hoge Raad; de doelstelling van het artikel staat boven de letterlijke interpretatie.⁹² Dit betekent dat over het verplaatste gedeelte van de onderneming moet worden afgerekend. Tot 2013 was deze duidelijkheid er nog niet. Om onzekerheid te voorkomen of deze partiële afrekening zou kunnen onder art. 3.61 Wet IB 2001 heeft Nederland vanaf 2001 art. 3.60 Wet IB 2001 in de Wet opgenomen.⁹³ Art. 3.60 Wet IB 2001 zorgt ervoor dat de vermogensbestanddelen van een Nederlandse onderneming die naar een buitenlandse onderneming van de belastingplichtige zijn overgedragen alsnog worden belast door Nederland wanneer de belastingplichtige gelijktijdig of daarna ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn. Door art. 3.60 Wet IB 2001 toepassing te laten vinden op het moment voordat de binnenlandse belastingplicht in Nederland eindigt kunnen de reserves in de Nederlandse heffing worden betrokken.⁹⁴ Voor de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 hoeft geen rekening gehouden te worden met eventuele waardedalingen na verplaatsing.⁹⁵ Nederland kan dus volledig heffen over de reserves die in de Nederlandse periode zijn ontstaan.

5.4 Uitstel van betaling art. 25a Invorderingswet 1990

Indien bij verplaatsing van vermogensbestanddelen de toepassing van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 leidt tot het belasten van een stille reserve, terwijl deze niet belast zou worden bij verplaatsing van de vermogensbestanddelen in Nederland, is onder voorwaarden uitstel van betaling mogelijk voor deze stille reserve op basis van art. 25a IW 1990. Deze uitstelfaciliteit is 30 mei 2013 ingevoerd en heeft een terugwerkende kracht tot 29 november 2011.⁹⁶

Het uitstel van betaling wordt beëindigd op het moment dat de stille reserve in aanmerking zou zijn genomen indien de ondernemer nog belastingplichtige in Nederland was geweest (art. 25a lid 2d IW 1990). De belastingschuldige mag er echter ook voor kiezen de stille reserve in tien jaarlijkse termijnen te voldoen (art. 25a lid 3 IW 1990).

Voorwaarden voor uitstel van betaling over de stille reserve zijn dat de belastingschuldige:

- woont in een lidstaat van de Europese Unie of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte;
- voldoende zekerheid stelt voor de belastingaanslag voor zover deze betrekking heeft op de stille reserve;
- wordt voldaan aan de bij ministerieel te stellen regels voor het uitstel van betaling (art. 25a lid 1 IW 1990).

Indien niet meer wordt voldaan aan deze voorwaarden wordt het uitstel van betaling beëindigd (art. 25a lid 2a-c IW 1990).

R. Russo wijst op een nadeel van een uitstelfaciliteit als in art. 25a IW 1990. Bij vormen van uitstel tot betaling tot vervreemding van het vermogensbestanddeel zou de ondernemer die in het buitenland investeert en zijn binnenlandse belastingplicht eindigt een voordeel hebben ten opzichte van een ondernemer die in Nederland zijn onderneming aanhoudt.⁹⁷ Indien de onderneming in Nederland uitgeoefend blijft worden zal de stille reserve terugverdiend worden door lagere afschrijvingskosten; indien de onderneming in het buitenland wordt uitgeoefend met behoud van binnenlandse belastingplicht, door middel van een hogere wereldwinst dan de winst ter voorkoming van dubbele belasting. Tot aan het jaar van vervreemding wordt dus al een deel van de stille reserve belast. Dit is niet het geval bij de uitstelfaciliteit van art. 25a IW 1990.

Waarom dit uitstel van betaling mogelijk is wordt behandeld in hoofdstuk 8. Daarnaast zal in dat hoofdstuk worden behandeld of de voorwaarden die gesteld zijn in overeenstemming zijn met het EU-recht.

⁹² HR 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX7926.

⁹³ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 247.

⁹⁴ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 247.

⁹⁵ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 247.

⁹⁶ Kluwer, *Vakstudie Invorderingswet, art. 25A Invorderingswet 1990, aant. 1.1.*

⁹⁷ R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, WFR 2011/41.

5.5 Uitwerkingen verplaatsing onderneming binnenlands belastingplichtige

5.5.1 Inleiding

Het uitgangspunt van de wetgever is dat de winst in Nederland belast wordt voor zover deze is toe te rekenen aan de periode dat de vermogensbestanddelen behoren tot de Nederlandse onderneming.⁹⁸ Nederland wil kunnen heffen over deze winst om te voorkomen dat de belastinggrondslag wordt uitgehouden.⁹⁹ Nederland hanteert daar verschillende manieren voor, welke in deze paragraaf worden uitgewerkt.

5.5.2 Gehele of gedeeltelijke verplaatsing in Nederland

Wanneer binnenlands belastingplichtige haar onderneming verplaatst in Nederland vindt er geen belastingheffing plaats. Dit komt omdat er nog geen daadwerkelijk realisatiemoment is en er geen gevaar bestaat dat Nederland zijn heffingsrecht verliest. Bij een latere vervreemding zullen de stille reserves alsnog belast worden op basis van art. 3.8 Wet IB 2001. Daarnaast zorgt de lagere boekwaarde voor lagere afschrijvingskosten, waardoor de fiscale winst in de jaren tot aan de vervreemding hoger uitvalt dan wanneer de stille reserves eerder belast waren geweest.

In de situatie dat de onderneming in Nederland gestaakt wordt en een nieuwe onderneming in Nederland wordt gestart met toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001 geldt hetzelfde. Ook dan is sprake van een lagere boekwaarde van de nieuwe bedrijfsmiddelen door het afboeken van de conserverende aanslag op de nieuwe bedrijfsmiddelen.

5.5.3 Gehele of gedeeltelijke verplaatsing van de onderneming naar het buitenland: belastingplichtige blijft binnenlands belastingplichtige

Zoals gezegd vindt art. 3.61 Wet IB 2001 geen toepassing wanneer belastingplichtige blijft kwalificeren als binnenlands belastingplichtige, omdat alsnog in Nederland winst uit de onderneming wordt genoten op basis van de wereldwinst.

De wijze waarop Nederland van een binnenlands belastingplichtige kan heffen bij verplaatsing van (een gedeelte van) de onderneming naar het buitenland is als volgt. Nederland zal voor het bepalen van de wereldwinst uitgaan van de boekwaarde van de verplaatste vermogensbestanddelen. Voor de berekening ter voorkoming van dubbele belasting zal worden uitgegaan van een boekwaarde gelijk aan de waarde in het economische verkeer van het vermogensbestanddeel op het moment van inbreng in de buitenlandse onderneming. Dit brengt met zich mee dat voor de berekening ter voorkoming van dubbele belasting hogere afschrijvingskosten in aanmerking worden genomen dan voor de berekening van de wereldwinst. Hierdoor valt de winst ter voorkoming van dubbele belasting lager uit dan de wereldwinst.¹⁰⁰

In de situatie dat de Nederlandse onderneming gestaakt wordt en een nieuwe onderneming in het buitenland wordt gestart met toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001, verdient Nederland de reserves op dezelfde wijze terug. De stakingswinst van de oude (Nederlandse) onderneming die in de conserverende aanslag is opgenomen mag worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen van de nieuwe (buitenlandse) onderneming. Dit resulteert eveneens in lagere afschrijvingskosten voor berekening van de wereldwinst dan voor de berekening voor de voorkoming van dubbele belasting, waardoor Nederland de reserves langzaam terugverdiend.

5.5.4 Gehele verplaatsing van de onderneming naar het buitenland: belastingplichtige houdt op binnenlands belastingplichtige te zijn

Wanneer na de verplaatsing van de onderneming naar het buitenland eveneens de binnenlandse belastingplicht eindigt zal art. 3.61 Wet IB 2001 worden toegepast. Er wordt dan namelijk opgehouden met het in Nederland genieten van winst uit de onderneming. Alle voordelen uit de onderneming die nog niet uit

⁹⁸ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

⁹⁹ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

¹⁰⁰ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.117.

anderen hoofde in aanmerking zijn genomen worden dan belast. Dit houdt in deze situatie in dat het gedeelte wat Nederland heeft terugverdiend met de berekening van een hogere wereldwinst niet nog een keer in de heffing wordt betrokken.

Ditzelfde geldt wanneer gebruik is gemaakt van art. 3.64 Wet IB 2001. Ook dan moet het bedrag van de conserverende aanslag waarmee de nieuwe bedrijfsmiddelen zijn afgeboekt via art. 3.61 Wet IB 2001 belast worden (althans voor zover zij nog niet is terugverdiend op basis van een hogere wereldwinst). Er zijn immers nog voordelen uit de onderneming die niet uit anderen hoofden in aanmerking zijn genomen.

Art. 3.60 Wet IB 2001 komt niet in aanmerking in deze situatie, want het gaat hier om de verplaatsing van de gehele onderneming en niet over een gedeelte daarvan.

Uitstel van betaling voor de stille reserves is mogelijk op basis van art. 25a IW 1990 (zie par. 5.4).

5.5.5 Gedeeltelijke verplaatsing van de onderneming naar het buitenland: belastingplichtige houdt op binnenlands belastingplichtige te zijn

Indien de belastingplichtige (gelijktijdig of enige tijd later) ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn - maar nog wel winst geniet uit de Nederlandse onderneming - treedt art. 3.60 Wet IB 2001 in werking. De overgebrachte vermogensbestanddelen worden dan geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer (op dat moment). De wereldwinst die in aanmerking wordt genomen is gelijk aan de waarde in het economische verkeer verminderd met de boekwaarde. Daarna zal voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor het gedeelte wat toe te rekenen is aan de periode dat het vermogensbestanddeel onderdeel uitmaakt van de buitenlandse onderneming. Dit wordt bepaald door de waarde in het economische verkeer te verminderen met de boekwaarde, waarbij deze boekwaarde gelijk is aan de waarde in het economische verkeer op het moment van inbreng in de buitenlandse onderneming. Via deze systematiek wordt (alleen) de winst belast die toe te rekenen is aan de waardeaanwinst in de periode dat het vermogensbestanddeel deel uitmaakte van de Nederlandse onderneming.¹⁰¹

Uitstel van betaling voor de stille reserves is mogelijk op basis van art. 25a IW 1990 (zie par. 5.4).

5.6 Uitwerking bij verplaatsing van de onderneming van de buitenlands belastingplichtige

5.6.1 Inleiding

De ondernemer die in het buitenland is gevestigd en Nederlands inkomen verdient kwalificeert op basis van art. 2.1 lid 1b Wet IB 2001 als buitenlands belastingplichtige. In art. 7.1a Wet IB 2001 j.o. art. 7.2 lid 2a Wet IB 2001 wordt de winst uit de Nederlandse onderneming in de heffing betrokken en zodoende verdient de ondernemer in het buitenland Nederlands inkomen. Art. 7.2 lid 2a Wet IB 2001 verwijst naar art. 3.2 en art. 3.3 Wet IB 2001. Deze artikelen beschrijven wat moet worden verstaan onder winst uit onderneming. Zodoende gelden de winstbepalingsregels voor binnenlands belastingplichtigen ook voor buitenlands belastingplichtigen. Dus wanneer de buitenlands belastingplichtige haar onderneming staakt zullen de reserves belast worden op basis van art. 3.8 j.o. 3.25 Wet IB 2001. Maar net als de binnenlands belastingplichtige, kan ook de buitenlands belastingplichtige zijn onderneming verplaatsen. Hierna zullen drie situaties worden geschetst en zal worden toegelicht of en op basis van welke artikelen belastingheffing plaatsvindt.

5.6.2 Gehele of gedeeltelijke verplaatsing in Nederland

De situatie dat een buitenlands belastingplichtige haar onderneming verplaatst in Nederland is hetzelfde als dat een binnenlands belastingplichtige dat doet. Daarom verschilt de wijze waarop de reserves worden belast niet van elkaar (zie par 5.5.2).

5.6.3 Gehele verplaatsing naar het buitenland

¹⁰¹ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.117.

Wanneer de gehele onderneming verplaatst wordt naar het buitenland verliest de buitenlands belastingplichtige haar buitenlandse belastingplicht. Er wordt dan namelijk geen Nederlands inkomen meer verdiend. Het moment voor het eindigen van de buitenlandse belastingplicht is dan het laatste moment waar Nederland kan heffen over de reserves. Bij verplaatsing lukt dat niet via art. 3.8 Wet IB 2001. In deze situatie zal art. 3.61 Wet IB 2001 aan de orde komen. De belastingplichtige houdt immers op in Nederland belastbare winst uit de onderneming te genieten en de voordelen zijn nog niet op een andere wijze in aanmerking genomen.

Uitstel van betaling voor de stille reserves is mogelijk op basis van art. 25a IW 1990 (zie par 5.4).

5.6.4 Gedeeltelijke verplaatsing naar het buitenland

In het geval slechts een gedeelte van de onderneming verplaatst wordt naar het buitenland wordt het iets complexer. Zowel art. 3.8 Wet IB 2001 als art. 3.61 Wet IB 2001 kunnen dan niet toegepast worden, omdat er respectievelijk geen staking heeft plaatsgevonden en nog wel winst uit de onderneming in Nederland wordt genoten. Ook is volgens een letterlijke interpretatie art. 3.60 Wet IB 2001 niet toepasbaar; de buitenlands belastingplichtige kan namelijk niet ophouden met binnenlands belastingplichtige zijn wanneer zij geen binnenlands belastingplichtige is geweest.

Deze situatie is te vergelijken met de volgende: de feitelijke leiding van een vennootschap is verplaatst naar het buitenland en enige tijd daarna worden vermogensbestanddelen verschoven naar het land waar de feitelijke leiding zich bevindt. In dit geval is de vennootschap ook buitenlands belastingplichtige geworden en dreigt het heffingsrecht van Nederland verloren te gaan.¹⁰² Redactie Vakstudie Nieuws meldt in 2013 dat het onduidelijk is of dit onder art. 15c Wet VPB 1969 valt (dit artikel is vergelijkbaar met art. 3.60 Wet IB 2001). Zij meent dat uit de overweging van de Hoge Raad¹⁰³, wat volgens haar er in feite op neerkomt dat eindafrekening plaats moet vinden als Nederland haar heffingsrecht verliest, af te leiden is dat ook in deze situatie sprake moet zijn van eindafrekening; zeker is dat volgens haar niet.¹⁰⁴ A-G Wattel is in zijn conclusie van mening dat in deze situatie ook eindafrekening plaats moet vinden; hij baseert zich hierbij op de teleologische interpretatie van de totaalwinstgedachte en de kennelijke bedoeling van de wetgever voor art. 16 Wet IB 1964.¹⁰⁵

Ik ben het eens met de conclusie van A-G Wattel. Naar mijn mening zal een beroep moeten worden gedaan op een teleologische toepassing van art. 3.60 Wet IB 2001. Het doel van art. 3.60 Wet IB 2001 is namelijk om buiten twijfel te stellen dat wordt afgerekend over de stille reserve wanneer vermogensbestanddelen worden overgebracht naar de buitenlandse onderneming.¹⁰⁶ Hierbij moet het, ondanks dat de letterlijke interpretatie van art. 3.60 Wet IB 2001 alleen spreekt over verplaatsing van vermogensbestanddelen voor of gelijktijdig met het eindigen van de binnenlandse belastingplicht, niet uitmaken op welk tijdstip de vermogensbestanddelen naar de buitenlandse onderneming worden verplaatst.

Deze situatie is daarnaast ook te vergelijken met een binnenlands belastingplichtige die zijn onderneming verplaatst met het achterlaten van een gedeelte ervan en vervolgens emigreert (zie par 5.5.5). In beide gevallen is er namelijk geen binnenlandse belastingplicht om de stille reserve van de buitenlandse vermogensbestanddelen te belasten. In beide gevallen zou dan art. 3.60 Wet IB 2001 van toepassing moeten zijn om het Nederlands heffingsrecht veilig te stellen.

In 2010 was het dan ook al de heersende leer dat 3.60 Wet IB 2001 toegepast moet worden bij verschuiving

¹⁰² Ook hier leidt de verplaatsing van de vermogensbestanddelen niet tot een staking, omdat een vennootschap de onderneming drijft met haar hele vermogen (art. 2 lid 5 Wet VPB 1969).

¹⁰³ HR 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX7926.

¹⁰⁴ HR 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX7926, V-N 2013/12.18.

¹⁰⁵ HR 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX7926 (Concl. A-G Wattel), V-N 2013/12.18.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

van vermogensbestanddelen van een vaste inrichting in Nederland naar het hoofdhuis in het buitenland.¹⁰⁷ In 2010 was het echter nog niet mogelijk om uitstel van betaling te krijgen. Ook voor deze verschuiving is na de invoering van art. 25a IW 1990 uitstel van betaling mogelijk (zie par. 5.4).¹⁰⁸

¹⁰⁷ D.S. Smit, LL.M. en R.C. de Smit, *De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht*, WFR 2010/794.

¹⁰⁸ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

Hoofdstuk 6: HIR in grensoverschrijdende situaties

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 5 zijn de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 aan de orde gekomen. Hierin is duidelijk geworden hoe Nederland alsnog zijn heffingsrecht kan uitoefenen bij verplaatsing van (een gedeelte van) de onderneming naar het buitenland. In dit hoofdstuk wordt specifiek gekeken naar de rol van de herinvesteringsreserve in grensoverschrijdende situaties. Vragen die aan bod komen in dit hoofdstuk: kan de herinvesteringsreserve over de grens worden toegepast? Zo ja, hoe stelt Nederland dan zijn heffingsrecht veilig? Kan een buitenlands belastingplichtige de herinvesteringsreserve toepassen?

De verschillende situaties die kunnen ontstaan worden in dit hoofdstuk uitgewerkt.

6.2 Binnenlands belastingplichtige: Vervreemding in Nederlandse onderneming, herinvesteringsreserve afgeboekt op een buitenlands vermogensbestanddeel

6.2.1 Binnenlandse belastingplicht blijft behouden

Een vermogensbestanddeel kan zoals gezegd overgedragen worden aan een buitenlandse onderneming zonder directe afrekening van de stille reserve in het geval de belastingplichtige blijft kwalificeren als binnenlands belastingplichtige.

Is de stille reserve omgezet in een herinvesteringsreserve als gevolg van een vervreemding van het vermogensbestanddeel kan deze herinvesteringsreserve worden afgeboekt op een nieuw of ingebracht vermogensbestanddeel in de buitenlandse onderneming. De herinvesteringsreserve wordt alsnog in Nederland belast doordat voor de berekening ter voorkoming van dubbele belasting bij de afschrijving geen rekening gehouden wordt met de herinvesteringsreserve. Door de hogere afschrijvingskosten is de winst ter voorkoming van dubbele belasting lager dan de wereldwinst. Bij vervreemding van het vermogensbestanddeel zal alleen voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor zover de waarde in het economische verkeer hoger is dan de boekwaarde zonder toepassing van de herinvesteringsreserve. Op deze manier verdient Nederland door de jaren heen steeds een stukje terug van de stille reserve die in de Nederlandse periode is ontstaan. Deze toepassing van de herinvesteringsreserve is op 5 december 2006 goedgekeurd door de staatssecretaris.¹⁰⁹

6.2.1.2 Casusuitwerking

Om paragraaf 6.2.1 te verduidelijken is hier een voorbeeld opgenomen:

In 2013 bezit een belastingplichtige een bedrijfsmiddel in de Nederlandse onderneming. De boekwaarde bedraagt € 1000.

Vervolgens vervreemdt hij in 2013 het bedrijfsmiddel voor € 2000 en vormt ter zake van de genoten winst een herinvesteringsreserve van € 1000.

Op 1 januari 2014 schaft de belastingplichtige een bedrijfsmiddel aan voor zijn onderneming in het buitenland voor een bedrag van € 5000.

De restwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel is nihil en heeft een levensduur van tien jaar.

De ondernemer boekt de herinvesteringsreserve van € 1000 af op het nieuwe bedrijfsmiddel.

In 2014 komt het bedrijfsmiddel in het buitenland op de balans te staan voor € 5000. Voor de berekening van de wereldwinst van de ondernemer staat het bedrijfsmiddel na afboeking van de herinvesteringsreserve op de

¹⁰⁹ Nr. CPP 2006/1173M, *Stcrt* 2006, 243, 5 december 2006. Overigens is dit besluit (zonder inhoudelijke wijziging op dit punt) vervangen in 2011 door een nieuw besluit: Nr. BLKB 2011/2061M, *Stcrt* 2011, 21 december 2011.

balans voor € 4000.

In 2015 stijgt de waarde van het bedrijfsmiddel naar € 10000 en wordt dit bedrijfsmiddel verkocht voor dat bedrag.

De buitenlandse onderneming maakt een winst (voor afschrijvingen) van € 10000 per jaar.

Op grond van het territorialiteitsbeginsel en het veroorzakingsbeginsel mag het buitenland over de winst heffen die de buitenlandse onderneming maakt. Na afschrijvingskosten van € 500 bedraagt de winst in het buitenland € 9500.

Nederland betreft op basis van het woonlandbeginsel alle inkomsten van de binnenlands belastingplichtige in het inkomen van de belastingplichtige. Voor Nederland staat het nieuwe bedrijfsmiddel in de buitenlandse onderneming door toepassing van de herinvesteringsreserve op de balans voor € 4000. De afschrijvingskosten zijn door de afboeking van de herinvesteringsreserve voor de Nederlandse winstbepaling € 400.

De wereldwinst is dan € 9600. Vervolgens moet voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor het bedrag wat in het buitenland is opgekomen. Dit bedrag komt neer op € 9500.

Na voorkoming van dubbele belasting wordt er dus nog (per jaar dat afgeschreven wordt) een bedrag van € 100 in de belastingheffing betrokken in Nederland. In tien jaren tijd zal Nederland alsnog de claim van € 1000 in de belastingheffing hebben betrokken.

In 2015 wordt het bedrijfsmiddel vervreemd voor € 10000. In het buitenland ontstaat er een boekwinst van € 5500 (€ 10000 - € 4500). Tezamen met de winst uit de buitenlandse onderneming is de totale winst in het buitenland € 15500.

In Nederland ontstaat er een boekwinst van € 6400 (€10000 - € 3600). Tezamen met de winst uit de buitenlandse onderneming is de winst in Nederland € 16400.

Er zal voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor de winst in het buitenland (€ 15500). De winst die in Nederland belast wordt neemt daarmee af tot € 900. Tezamen met de € 100 die in 2014 tot de winst werd gerekend is daarmee de totale claim van € 1000 in de Nederlandse belastingheffing betrokken.

6.2.2 Binnenlandse belastingplicht eindigt

Net als de situatie dat vermogensbestanddelen verplaatst worden naar een buitenlandse onderneming gevolgd door emigratie, kan het afboeken van een herinvesteringsreserve op een buitenlands vermogensbestanddeel gevolgd worden door emigratie (en daarmee het eindigen van de binnenlandse belastingplicht). Als een gedeelte van de onderneming in Nederland achtergelaten wordt komt de vraag op of art. 3.60 Wet IB 2001 ook op de afgeboekte herinvesteringsreserve van toepassing is. In beide gevallen zou Nederland zonder toepassing van art. 3.60 Wet IB 2001 haar claim kwijt zijn op de in Nederland ontstane reserve. De vraag is dus of de afgeboekte herinvesteringsreserve kwalificeert als een vermogensbestanddeel voor art. 3.60 Wet IB 2001. Deze kwestie speelde ook op 4 december 2014 bij rechtbank Noord-Nederland.¹¹⁰ De rechtbank oordeelde dat gezien de bedoeling van art. 3.60 Wet IB 2001 onder vermogensbestanddeel ook de overdracht van een herinvesteringsreserve moet worden begrepen. De bedoeling van het artikel is dat het Nederlands heffingsrecht wordt veiliggesteld wanneer Nederland door verplaatsing van de vermogensbestanddelen het heffingsrecht over de vermogensbestanddelen dreigt te verliezen.¹¹¹ R. Russo pleit eveneens, al zij het voor de toepassing van art. 15ai Wet VPB 1969, voor eenzelfde behandeling tussen de herinvesteringsreserve en een stille reserve in een vermogensbestanddeel.¹¹² Volgens hem is de herinvesteringsreserve namelijk niets anders dan het verschuiven van een stille reserve.

¹¹⁰ Rb. Noord-Nederland (zittingsplaats Groningen) 4 december 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:6195.

¹¹¹ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

¹¹² R. Russo, *Herinvesteringsreserve*, Kluwer 2004, pp. 127-133.

Ook C. Bruijsten kan zich vinden in deze afrekening over de stille reserves die in de Nederlandse periode zijn ontstaan, alleen twijfelt hij over de manier waarop de afgeboekte herinvesteringsreserve belast moet worden.¹¹³ De herinvesteringsreserve kan niet vrij vallen, want die is al afgeboekt. Het nieuwe vermogensbestanddeel (waarvan de herinvesteringsreserve is afgeboekt) tegen de waarde in het economische verkeer in de heffing betrekken zou op het probleem stuiten dat dit vermogensbestanddeel niet heeft behoord tot de Nederlandse onderneming.¹¹⁴

Hoewel het naar de letterlijke interpretatie van art. 3.60 Wet IB 2001 niet kan, verdient de tweede benadering mijn voorkeur. De situatie dat een Nederlands vermogensbestanddeel wordt verplaatst of een herinvesteringsreserve wordt afgeboekt op een nieuw bedrijfsmiddel komt op hetzelfde neer: beide zorgen dat de stille reserve die in Nederland is ontstaan niet direct belast wordt. Het gaat er om dat dit deel, de stille- of herinvesteringsreserve, tot de Nederlandse onderneming heeft behoord. In die zin is voor de reserve het buitenlandse vermogensbestanddeel in de plaats gekomen voor het Nederlandse vermogensbestanddeel. Daarom verdient het mijns inziens geen bezwaar om met toepassing van art. 3.60 Wet IB 2001 het buitenlandse vermogensbestanddeel tegen de waarde in het economische verkeer te vervreemden zodat Nederland alsnog deze reserve zal kunnen heffen. Dit kan omdat de belastingplichtige op het moment voor emigratie nog steeds voor zijn wereldwinst in de belastingheffing wordt betrokken en alleen voorkoming van dubbele belasting wordt berekend voor de waardeaanwinst van de vermogensbestanddelen in de buitenlandse onderneming. Het heffen over de reserve zal dan via dezelfde systematiek gaan waarop art. 3.60 Wet IB 2001 normaal gesproken van toepassing is.

De eerste benadering, om de herinvesteringsreserve vrij te laten vallen, verdient niet mijn voorkeur. Evenals C. Bruijsten, komt mij deze benadering nogal kunstmatig over.¹¹⁵ De herinvesteringsreserve is namelijk al afgeboekt, hem alsnog vrij laten vallen kan dan niet meer.

6.2.2.2 Casusuitwerking

Om paragraaf 6.2.2.1 te verduidelijken is hier weer een voorbeeld opgenomen. Voor dit voorbeeld is dezelfde situatie als 6.2.1.2 van toepassing, maar nu wordt in 2015 het bedrijfsmiddel niet vervreemd maar eindigt de binnenlandse belastingplicht door emigratie van de ondernemer.

Op basis van art. 3.60 Wet IB 2001 wordt het bedrijfsmiddel geacht te zijn vervreemd op het moment voor het eindigen van de binnenlandse belastingplicht voor de waarde in het economische verkeer, in deze casus € 10000.

Voor de berekening ter voorkoming van dubbele belasting ontstaat er een boekwinst van € 5500 (€ 10000 - € 4500).

In Nederland ontstaat er een boekwinst van € 6400 (€10000 - € 3600).

Er zal voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor de winst in het buitenland (€ 5500). De winst die in Nederland belast wordt neemt daarmee af tot € 900. Tezamen met de € 100 die in 2014 tot de winst werd gerekend is daarmee de totale claim van € 1000 in de Nederlandse belastingheffing betrokken.

¹¹³ C. Bruijsten, *NtFR* 2015-625.

¹¹⁴ C. Bruijsten, *NtFR* 2015-625.

¹¹⁵ C. Bruijsten, *NtFR* 2015-625.

6.3 Binnenlands belastingplichtige: herinvesteringsreserve niet afgeboekt bij eindigen binnenlandse belastingplicht

In de zaak die was voorgelegd aan rechtbank Noord-Nederland bleef ook nog een herinvesteringsreserve bestaan in de Nederlandse onderneming.¹¹⁶ De vraag is hoe deze – niet afgeboekte – herinvesteringsreserve belast moet worden indien de onderneming verplaatst wordt naar het buitenland gevolgd door emigratie.

Het doel van art. 3.60 Wet IB 2001 is om situaties te voorkomen waarin een gedeelte van de onderneming wordt achtergelaten in Nederland gevolgd door emigratie waardoor Nederland haar heffingsrecht verliest. Dit heffingsrecht over de vermogensbestanddelen verliest Nederland doordat vermogensbestanddelen niet meer tot de Nederlandse onderneming behoren en de binnenlandse belastingplicht eindigt, maar geen afrekening mogelijk is. In het geval dat de binnenlandse belastingplicht en de Nederlandse onderneming eindigt zal de niet-afgeboekte herinvesteringsreserve belast kunnen worden op basis van art. 3.61 Wet IB 2001. Er wordt namelijk geen winst uit de Nederlandse onderneming meer genoten en het voordeel is nog niet uit anderen hoofden in aanmerking genomen.

Deze situatie kan anders zijn wanneer de Nederlandse onderneming wel blijft bestaan en de herinvesteringsreserve is bedoeld voor de buitenlandse onderneming. Art. 3.61 Wet IB 2001 kan niet aan de orde komen omdat er nog winst uit de Nederlandse onderneming wordt genoten. In dat geval moet gekeken worden of art. 3.60 Wet IB 2001 redding kan bieden.

Rechtbank Noord-Nederland oordeelde dat, ongeacht het feit of er sprake was van achterlating van een gedeelte van de onderneming in Nederland, de heffing moest plaatsvinden op basis van art. 3.60 Wet IB 2001 (waardoor door de rechtbank aan art. 3.61 Wet IB 2001 niet toegekomen werd).¹¹⁷ De niet-afgeboekte herinvesteringsreserve moest namelijk worden toegerekend aan de buitenlandse onderneming, omdat een herinvesteringsvoornemen in Nederland niet aannemelijk was. De niet-afgeboekte herinvesteringsreserve kwalificeert in die opvatting dan als vermogensbestanddeel dat is overgedragen aan de buitenlandse onderneming.¹¹⁸

Wanneer men ervan uitgaat dat de niet-afgeboekte herinvesteringsreserve geen vermogensbestanddeel is zal mijn inziens alsnog afrekening moeten plaatsvinden. Wanneer daadwerkelijk een herinvestering plaatsvindt in de buitenlandse onderneming kan, door middel van een teleologische interpretatie van art. 3.60 Wet IB 2001, heffing alsnog plaatsvinden. Het doel van art. 3.60 Wet IB 2001 is namelijk om buiten twijfel te stellen dat wordt afgerekend over de stille reserve wanneer vermogensbestanddelen worden overgebracht naar de buitenlandse onderneming.¹¹⁹ Deze situatie is dan vergelijkbaar met het verplaatsen van vermogensbestanddelen vanuit Nederland naar het buitenland als buitenlands belastingplichtige, welke ook leidde tot art. 3.60 Wet IB 2001 (zie par 5.6.4).

Uiteindelijk maakt het wel of niet kwalificeren van de niet-afgeboekte herinvesteringsreserve als vermogensbestanddeel alleen uit voor het tijdstip wanneer art. 3.60 Wet IB 2001 wordt toegepast. Het zij bij het eindigen van de binnenlandse belastingplicht indien de niet-afgeboekte herinvesteringsreserve als vermogensbestanddeel kwalificeert, het zij bij de daadwerkelijke herinvestering wanneer zij niet als zodanig kwalificeert.

Overigens hoeft volgens de Hoge Raad het einde van de Nederlandse onderneming nog niet te betekenen dat er geen winst uit de onderneming in Nederland wordt genoten. Wanneer namelijk aannemelijk wordt gemaakt dat de (niet-afgeboekte) herinvesteringsreserve zal worden aangewend in Nederland kan er in de toekomst weer belastbare winst uit de onderneming worden genoten. Wanneer niet langer aannemelijk kan worden aangemaakt dat de herinvesteringsreserve in Nederland zal worden aangewend, zal deze alsnog belast worden

¹¹⁶ Rb. Noord-Nederland (zittingsplaats Groningen) 4 december 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:6195.

¹¹⁷ Rb. Noord-Nederland (zittingsplaats Groningen) 4 december 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:6195.

¹¹⁸ Rb. Noord-Nederland (zittingsplaats Groningen) 4 december 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:6195.

¹¹⁹ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

op basis van art. 3.61 Wet IB 2001.¹²⁰ Wanneer het verdrag verhindert dat de vrijval van de herinvesteringsreserve alsnog belast wordt in Nederland kan de herinvesteringsreserve niet gevormd worden.¹²¹

6.4 Binnenlands belastingplichtige: vervreemding in buitenlandse onderneming, herinvesteringsreserve afgeboekt op een buitenlands vermogensbestanddeel

Als de binnenlands belastingplichtige een bedrijfsmiddel vervreemdt in de buitenlandse onderneming wordt deze winst door het territorialiteitsbeginsel en veroorzakingsbeginsel toegerekend aan het buitenland. Indien er nog een stille reserve in het bedrijfsmiddel zit welke is ontstaan toen het bedrijfsmiddel nog tot de Nederlandse onderneming behoorde, leidt dit tot Nederlandse winst. Omdat Nederland voor het bepalen van de wereldwinst de oorspronkelijke boekwaarde van het bedrijfsmiddel in de Nederlandse onderneming hanteert en het buitenland de waarde in het economische verkeer op het moment van inbreng in de buitenlandse onderneming, zal bij vervreemding het verschil daartussen belast worden door Nederland. Voor het gedeelte boven de waarde van het bedrijfsmiddel op het moment van inbreng in de buitenlandse onderneming verleent Nederland dan voorkoming van dubbele belasting.

Het is de vraag of in deze situatie ook de herinvesteringsreserve kan worden toegepast. H. Lohuis merkt op dat dit zou moeten kunnen. In deze situatie ontstaat geen heffingslek, omdat het nieuwe bedrijfsmiddel in de buitenlandse onderneming door de afboeking van de herinvesteringsreserve voor de berekening van de wereldwinst ook weer op de lagere boekwaarde staat. Hier bestaat echter nog geen consensus over.¹²²

6.4.2 Casusuitwerking

Om bovenstaande situatie te verduidelijken is hier een voorbeeld opgenomen:

In deze casus geldt dezelfde situatie als 6.2.1.2, maar is het oude bedrijfsmiddel vervreemd uit een buitenlandse onderneming.

Op grond van het territorialiteitsbeginsel en het veroorzakingsbeginsel mag het buitenland over de winst heffen die de buitenlandse onderneming maakt. De boekwinst van € 1000 komt dus aan het buitenland toe. Nederland betreft de boekwinst van € 1000 in de wereldwinst, maar geeft vervolgens voorkoming van dubbele belasting voor datzelfde bedrag.

Indien de herinvesteringsreserve toegepast zou kunnen worden zou de wereldwinst leiden tot een bedrag van € 10000 (de jaarlijkse winst van de onderneming). Het bedrag ter voorkoming van dubbele belasting bedraagt echter € 11000 (de jaarlijkse winst van de onderneming plus de boekwinst op het bedrijfsmiddel).

Voor Nederland staat het nieuwe bedrijfsmiddel in de buitenlandse onderneming door toepassing van de herinvesteringsreserve nu op de balans voor € 4000. Voor het buitenland staat het bedrijfsmiddel op de balans voor € 5000.

De afschrijvingskosten zijn door de afboeking van de herinvesteringsreserve voor de Nederlandse winstbepaling € 400. De wereldwinst is dan in de komende jaren € 9600.

Vervolgens moet voorkoming van dubbele belasting worden verleend voor het bedrag wat in het buitenland is opgekomen. Dit bedrag, rekening houdend met de afschrijving van € 500, neer op € 9500.

Na voorkoming van dubbele belasting wordt er dus nog (per jaar dat afgeschreven wordt) een bedrag van € 100 in de belastingheffing betrokken in Nederland. In tien jaren tijd zal Nederland alsnog de claim van € 1000 in de belastingheffing hebben betrokken.

¹²⁰ HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6710.

¹²¹ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

¹²² H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

6.5 Binnenlands belastingplichtige: Vervreemding in buitenlandse onderneming: herinvesteringsreserve afgeboekt op binnenlands vermogensbestanddeel

In deze situatie vervreemdt de binnenlandse belastingplichtige een bedrijfsmiddel uit de buitenlandse onderneming. Over de stille reserve die in het bedrijfsmiddel zal het buitenland willen heffen op grond van het veroorzakings- en territorialiteitsbeginsel. Dit is immers het laatste moment waarop het buitenland kan heffen ter zake van dit bedrijfsmiddel. Er lijkt in deze situatie geen mogelijkheid te zijn om de herinvesteringsreserve toe te passen.

H. Lohuis ziet wel een mogelijkheid. Voor de berekening ter voorkoming van dubbele belasting zal de stille reserve in mindering komen op de wereldwinst. Echter hoeft de vervreemding van het bedrijfsmiddel niet te leiden tot (wereld)winst voor Nederland wanneer wordt geherinvesteerd in de Nederlandse onderneming. Er is geen heffingslek, want door de afboeking van de herinvesteringsreserve op een Nederlands bedrijfsmiddel zal de lagere boekwaarde zorgen voor lagere afschrijvingskosten en/of een hogere vervreemdingswinst. Echter bestaat ook over deze toepassing nog geen consensus.¹²³

6.6 Herinvestering van een buitenlands belastingplichtige

6.6.1 Inleiding

Zoals uiteengezet in par 5.6.1 gelden voor de buitenlands belastingplichtige dezelfde winstbepalingsregels als voor de binnenlands belastingplichtige. De winst die de buitenlands belastingplichtige behaalt bij vervreemding van een vermogensbestanddeel uit de Nederlandse onderneming kan dus ook in een herinvesteringsreserve worden omgezet. Hierna wordt zowel de situatie toegelicht wanneer de buitenlands belastingplichtige herinvesteert in de Nederlandse onderneming als wanneer zij herinvesteert in een buitenlandse onderneming.

6.6.2 Buitenlands belastingplichtige herinvesteert in Nederlandse onderneming

Nederland verdient op dezelfde manier de herinvesteringsreserve terug als in de situatie dat een binnenlands belastingplichtige herinvesteert in zijn Nederlandse onderneming. Door de lagere boekwaarde van het nieuwe vermogensbestanddeel ontstaan lagere afschrijvingskosten en een hogere vervreemdingswinst; dit leidt tot een hogere fiscale winst in de jaren na de herinvestering.

Zoals aan het slot van paragraaf 6.3 is aangeduid kan de herinvesteringsreserve ook gevormd worden wanneer door de verkoop van het bedrijfsmiddel geen winst meer wordt genoten uit de onderneming in Nederland, mits het voornemen is tot herinvesteren in Nederland en een eventuele vrijval van de herinvesteringsreserve op grond van het verdrag belast wordt door Nederland.

6.6.3 Buitenlands belastingplichtige herinvesteert in buitenlandse onderneming

De situatie dat de buitenlands belastingplichtige wil herinvesteren in een buitenlandse onderneming leidt voor Nederland tot verlies van de heffingsbevoegdheid van de herinvesteringsreserve of de dan nieuwe stille reserve. Nederland kan namelijk niet op basis van de systematiek 'lagere afschrijvingskosten, hogere wereldwinst' de stille reserve terugverdienen die in de Nederlandse periode is ontstaan. Wanneer de herinvestering leidt tot het ophouden met winst genieten uit de Nederlandse onderneming zal afrekening plaatsvinden op basis van art. 3.61 Wet IB 2001.¹²⁴

Als de buitenlands belastingplichtige ondanks de herinvestering in de buitenlandse onderneming wel winst blijft genieten uit de Nederlandse onderneming is onduidelijk hoe Nederland de reserve kan belasten. De

¹²³ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

¹²⁴ H. Vermeulen, *Ontwikkelingen bij de grensoverschrijdende herinvesteringsreserve*, NTFR 2013/1257.

letterlijke interpretatie van art. 3.60 Wet IB 2001 brengt met zich mee dat er moet opgehouden worden met de binnenlandse belastingplicht; de buitenlands belastingplichtige hoeft echter niet eerst binnenlands belastingplichtig geweest te zijn. Naar mijn mening zal, net als bij de herinvestering in een buitenlandse onderneming na emigratie (zie par 6.3), een beroep moeten worden gedaan op een teleologische toepassing van art. 3.60 Wet IB 2001. Het doel van art. 3.60 Wet IB 2001 is namelijk om buiten twijfel te stellen dat wordt afgerekend over de stille reserve wanneer vermogensbestanddelen worden overgebracht naar de buitenlandse onderneming.¹²⁵ Daarnaast is deze situatie vergelijkbaar met een binnenlands belastingplichtige die zijn onderneming verplaatst met het achterlaten van een gedeelte ervan en vervolgens emigreert. In beide gevallen is er geen binnenlandse belastingplicht om de stille reserve van de verplaatste vermogensbestanddelen te belasten.

Ook H. Lohuis meent dat een afboeking van de herinvesteringsreserve in deze situatie niet mogelijk is. Wel denkt hij dat er een mogelijkere mogelijkheid is om uitstel van betaling ter zake van de gevormde herinvesteringsreserve te krijgen op basis van art. 25a Wet IW 1990. De situatie is immers vergelijkbaar met het verschuiven van vermogensbestanddelen van de vaste inrichting naar het hoofdhuis door een buitenlands belastingplichtige (zie par. 5.6.4). In deze situatie is art. 3.60 Wet IB 2001 van toepassing en is uitstel van betaling mogelijk op basis van art. 25a IW 1990. Wanneer de herinvesteringsreserve toegepast zou worden in de Nederlandse onderneming en vervolgens het bedrijfsmiddel verschoven wordt naar het hoofdhuis zou uitstel van betaling mogelijk zijn geweest. Het is dus een kleine stap om ook uitstel van betaling te verlenen voor de gevormde herinvesteringsreserve die wordt aangewend in de buitenlandse onderneming.¹²⁶ Indien dit uitstel van betaling mogelijk is voor de herinvesteringsreserve op basis van art. 25a IW 1990 leidt dit tot een voordeel om in het buitenland te herinvesteren, omdat - in tegenstelling tot een herinvestering in Nederland - tot aan het vervreemdingsmoment van het nieuwe bedrijfsmiddel de stille reserve nog niet wordt terugverdiend door Nederland (zie par. 5.4).¹²⁷

6.7 Conclusie

Als we de balans opmaken na dit hoofdstuk kan de conclusie getrokken worden dat er nog enige verschillen zijn in de timing wanneer de stille reserve terugverdiend wordt door de fiscus. Dit zou de beslissing kunnen beïnvloeden van de ondernemer of hij in Nederland of in het buitenland herinvesteert. Afhankelijk of een beroep gedaan kan worden op art. 25a IW 1990 zijn de volgende situaties te onderscheiden.

In de situatie dat art. 25a IW 1990 niet van toepassing is:

- Er is geen verschil in de situatie waarin de binnenlandse belastingplichtige in een binnenlandse of buitenlandse onderneming herinvesteert. De heffing over de boekwinst wordt in beide situaties over de jaren heen uitgesmeerd.¹²⁸
- Er is een verschil of de buitenlandse belastingplichtige in een binnenlands of buitenlands onderneming herinvesteert. In het eerste geval wordt de stille reserve door de jaren heen terugverdiend, bij herinvestering in buitenlands vastgoed moet in één keer worden afgerekend.¹²⁹

In de situatie dat art. 25a IW 1990 wel van toepassing is (zoals moet kunnen volgens H. Lohuis¹³⁰):

¹²⁵ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p.116.

¹²⁶ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

¹²⁷ R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, WFR 2011/41.

¹²⁸ H. Vermeulen, *Ontwikkelingen bij de grensoverschrijdende herinvesteringsreserve*, NTFR 2013/1257.

¹²⁹ H. Vermeulen, *Ontwikkelingen bij de grensoverschrijdende herinvesteringsreserve*, NTFR 2013/1257.

¹³⁰ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

- Er is geen verschil in de situatie waarin de binnenlandse belastingplichtige in een binnenlandse of buitenlandse onderneming herinvesteert, tenzij de binnenlandse belastingplicht eindigt. Wanneer art. 25a IW 1990 van toepassing is hoeft pas te worden afgerekend over de stille reserve op het moment van vervreemding van het bedrijfsmiddel in de buitenlandse onderneming. Bij een herinvestering in Nederland wordt de belastingclaim verdeeld over jaren waarin het bedrijfsmiddel wordt afgeschreven.
- Er ontstaat een verschil tussen een buitenlands belastingplichtige die herinvesteert in Nederland of het buitenland. Bij een herinvestering in Nederland wordt er elk jaar een deel afgerekend, bij een herinvestering in het buitenland pas op het moment van vervreemding.

Hoofdstuk 7: Internationale heffingsbevoegdheid

In hoofdstuk 5 zijn de exitheffingen aan bod gekomen. Deze hebben het doel om in gevallen dat de Nederlandse belastingplicht eindigt voordat reserves en goodwill gerealiseerd zijn Nederland te kunnen laten heffen over deze reserves en goodwill. De wetgever heeft deze exitheffingen ingevoerd om te voorkomen dat Nederland zijn heffingsbevoegdheid verliest over deze vermogensbestanddelen (zie hoofdstuk 5). Het verliezen van de heffingsbevoegdheid kan zowel op basis van het internationale belastingrecht plaatsvinden (verdrag wijst heffingsbevoegdheid toe aan een andere staat) en/of op basis van het nationale belastingrecht (er is geen belastingplichtige meer om te belasten).

In dit hoofdstuk wordt gekeken of Nederland zijn heffingsbevoegdheid verliest op basis van het OESO-modelverdrag en of de exitheffingen van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 noodzakelijk zijn.

7.1 Achtergrond bilaterale verdragen en het OESO-modelverdrag

In grensoverschrijdende situaties kunnen gevallen optreden dat twee of meerdere lidstaten willen heffen bij hetzelfde subject, over hetzelfde belastingobject, met dezelfde soort belasting. Dit wordt juridische dubbele belastingheffing genoemd. In het geval dat een binnenlands belastingplichtige zijn buitenlandse onderneming verkoopt zal het buitenland heffen over de gerealiseerde meerwaarden op basis van het bronlandbeginsel, terwijl Nederland op basis van het woonlandbeginsel de gerealiseerde meerwaarden betreft in het wereldinkomen. De ondernemer wordt hierdoor dubbel belast. Om deze dubbele belasting tegen te gaan sluiten landen met elkaar een verdrag. Een verdrag tussen twee landen wordt een bilateraal verdrag genoemd. Dit verdrag geeft aan welk land bevoegd is om te mogen heffen.

De Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) heeft, met het oog om economische groei en werkgelegenheid van de lidstaten onderling en ten opzichte van lidstaten buiten de OESO te bevorderen, een modelverdrag opgesteld om interpretatie en het sluiten van belastingverdragen verder te bevorderen voor de OESO-lidstaten.¹³¹ De meeste van de gesloten belastingverdragen in de wereld zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag of van een afgeleid modelverdrag daarvan.¹³² Ook binnen de belastingverdragen die Nederland heeft afgesloten is het grootste gedeelte gebaseerd op het OESO-modelverdrag.¹³³ In deze paragraaf zal dus aandacht worden geschonken hoe de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten is geregeld onder het OESO-modelverdrag ter zake van winst uit onderneming.

7.2 Heffingsbevoegdheid OESO-modelverdrag

De heffingsbevoegdheid van ondernemingswinst is geregeld in art. 7.1 OESO-modelverdrag. Uit dit artikel volgt dat ondernemingswinsten die aan de vaste inrichting zijn toe te rekenen mogen worden belast in de staat waarin de vaste inrichting zich bevindt.¹³⁴ Wanneer geen vaste inrichting aanwezig is in het andere land neemt de onderneming onvoldoende deel aan het economische verkeer in dat land, waardoor de heffingsbevoegdheid niet tot die staat behoort.¹³⁵

¹³¹ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Kluwer 2014, p.88.

¹³² J. Avery Jones en P. Baker, *The multiple Amendment of Bilateral Double Taxation Conventions*, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2006/1, p. 19.

¹³³ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Kluwer 2014, p.89.

¹³⁴ Voor vaste inrichting wordt verstaan een vaste plaats van de onderneming waar de ondernemingsactiviteiten geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend (art. 5.1 OESO-modelverdrag).

¹³⁵ Paragraaf 42.11 van het OESO-commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag.

Volgens art. 7.2 OESO-modelverdrag dient toerekening van de ondernemingswinst aan de vaste inrichting berekend te worden alsof de vaste inrichting een zelfstandige onderneming vormt, ook wel de 'separate entity approach' genoemd. Er moet dus gehandeld worden alsof de vaste inrichting een derde is met wie zakelijk gehandeld wordt. Wanneer bijvoorbeeld een vermogensbestanddeel verschoven wordt naar de vaste inrichting, wordt (voor de belastingheffing) geacht dat de vaste inrichting dit vermogensbestanddeel heeft gekocht tegen de waarde in het economische verkeer.

Art. 7.4 OESO-modelverdrag geeft voorrang aan een ander artikel in het verdrag, wanneer een inkomensbestanddeel ook op basis van dat andere artikel kan worden belast. Art. 13 OESO-modelverdrag geeft aan welke staat vermogenswinsten mag belasten. Art. 13 heeft hier dus voorrang boven art. 7 van het OESO-modelverdrag.

Bij vervreemding van onroerende zaken mag het land volgens art. 13.1 OESO-modelverdrag heffen waarin het onroerend goed gelegen is. Aangezien onroerend goed op zijn plek blijft staan zal het belasten van de stille reserve bij realisatie toekomen aan hetzelfde land als waarin de stille reserve is ontstaan. Voor de vervreemding van roerende zaken die toe te rekenen zijn aan een vaste inrichting, mag volgens art. 13.2 OESO-modelverdrag het land heffen waarin die vaste inrichting zich bevindt. Dit geldt eveneens voor de vervreemding van de vaste inrichting als geheel.

Wanneer een vermogensbestanddeel wordt verschoven van een deel van de onderneming in Nederland naar een vaste inrichting in het buitenland zal de stille reserve meeschuiven. Het land waarin het vermogensbestanddeel tot de onderneming behoort mag heffen over deze stille reserve. Dit wordt bepaald op het moment van vervreemding van het vermogensbestanddeel. Als het begrip vervreemding strikt wordt uitgelegd zou dit betekenen dat de stille reserve die in Nederland is ontstaan belast wordt in het buitenland op het moment van vervreemding. Op basis van de 'separate entity approach' van art. 7.2 OESO-modelverdrag is er sprake van een vervreemding en is de vervreemdingswinst toe te rekenen aan Nederland. Art. 7 OESO-modelverdrag kan volgens het commentaar niet voorkomen dat het land waar het vermogensbestanddeel vandaan komt mag heffen over de daar ontstane stille reserve.¹³⁶ Indien volgens een lidstaat de grensoverschrijdende verplaatsing van een vermogensbestanddeel binnen dezelfde onderneming wordt gezien als een vervreemding mag deze staat heffen over de vermogenswinst die wordt behaald met die vervreemding, mits deze belastingheffing overeenkomt met de bepalingen in art. 7 OESO-modelverdrag.¹³⁷ In dat artikel wordt bepaald dat de winst, op basis van de separate entity approach, moet worden toegerekend aan de staat waarin de vaste inrichting zich bevindt die deze winst heeft veroorzaakt. Dit is het geval wanneer de stille reserve in Nederland is ontstaan. Nederland heeft dus volgens het verdrag het recht om over de stille reserve die in Nederland is ontstaan te mogen heffen.

In dit onderzoek neem ik aan dat Nederland en de vaste inrichtingstaat een zelfde manier hanteren voor het vaststellen van de vaste inrichting. Het zou namelijk kunnen dat op grond van de nationale wetgeving van de vaste inrichtingstaat geen vaste inrichting wordt geconstateerd. Ondanks dat de heffingsbevoegdheid aan de vaste inrichtingstaat is toegewezen door het OESO-modelverdrag vindt er dan geen heffing plaats in de vaste inrichtingstaat, terwijl in Nederland wel voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend. Een spiegelbeeldige situatie zou ook kunnen ontstaan: de vaste inrichtingstaat constateert een vaste inrichting - en betreft de winst van de vaste inrichting in de heffing - en Nederland constateert geen vaste inrichting waardoor er geen voorkoming van dubbele belasting wordt verleend. Deze problematiek valt echter buiten het bestek van dit onderzoek.

¹³⁶ Paragraaf 28 van het OESO-commentaar op art. 7 OESO-modelverdrag.

¹³⁷ Paragraaf 10 van het OESO-commentaar op art. 13 OESO-modelverdrag.

7.3 Toetsingsmoment heffingsbevoegdheid

Er zijn twee beginselen waarop getoetst kan worden op welk moment aan welke staat de inkomsten of uitgaven uit de vaste inrichting toe te wijzen zijn: het toevloeiingsbeginsel (ook wel technisch v.i. beginsel genoemd) en het veroorzakingsbeginsel. Deze beginselen leiden tot een verschillende toewijzing van de heffingsbevoegdheid indien een vaste inrichting nog niet of niet langer meer bestaat.

Het toevloeiingsbeginsel gaat uit van het moment waarop de inkomsten worden gerealiseerd. Dit komt er op neer dat inkomsten uit een vaste inrichting die opkomen in een jaar nadat de vaste inrichting is verdwenen, toegerekend worden aan het gedeelte van de onderneming dat nog wel bestaat. Als het gedeelte van de onderneming dat nog wel bestaat in een andere staat is gevestigd zal de heffingsbevoegdheid bij die andere staat liggen.

Het veroorzakingsbeginsel wijst de heffingsbevoegdheid toe aan de staat toe waarin de vaste inrichting die de winst heeft veroorzaakt is gevestigd. De werkzaamheden waardoor de inkomsten zijn ontstaan zijn hierin dus beslissend. Hieruit volgt dat ook inkomsten die zijn toe te rekenen aan de werkzaamheden van een vaste inrichting zijn toe te rekenen aan de staat waar de vaste inrichting zich bevond, ook al zijn de inkomsten pas gerealiseerd na het eindigen van de vaste inrichting in die staat.

Uit par 7.2 blijkt dat het commentaar op het OESO-modelverdrag het veroorzakingsbeginsel ondersteunt. Ter zake van roerende vermogensbestanddelen is niet in welke staat de daadwerkelijke vervreemding plaatsvindt beslissend, maar in welke staat de winst is veroorzaakt. Ook art. 7 OESO-modelverdrag wijst de winst die toe te rekenen is aan een vaste inrichting toe aan de staat waarin de vaste inrichting zich bevindt.

Ook in de jurisprudentie blijkt dat het veroorzakingsbeginsel gehanteerd moet worden. Hierna worden twee arresten genoemd waarin de rechtsoverweging van de Hoge Raad om het veroorzakingsbeginsel aan te hangen duidelijk wordt.¹³⁸

In 1976 oordeelde de Hoge Raad als volgt over de vraag of een aan een Nederlandse onderneming uitgekeerde schadevergoeding die ontstaan is door een vroegere vaste inrichting in Indonesië:

*“(...) dat evenwel in bovengenoemde bepaling van het Verdrag niet het vereiste valt te lezen, dat de daarin genoemde voordelen in die andere Staat slechts mogen worden belast, indien op het moment, dat die voordelen opkomen, in die Staat een vaste inrichting aanwezig is, doch slechts dat ze aan een in die Staat gevestigde vaste inrichting kunnen worden toegerekend; dat dit vereiste evenmin valt te lezen in de overige artikelen van het Verdrag; dat het ook niet blijkt uit de toelichting op het Modelverdrag, (...)”.*¹³⁹

In 2002 oordeelde Hoge Raad hoe moest worden omgegaan met de wijziging van de heffingsbevoegdheid door een nieuw afgesloten verdrag. Door het nieuwe verdrag was Nederland gerechtigd om te heffen over de vermogenswinst van de onroerende zaken, in het oude verdrag het Verenigd Koninkrijk. De vraag in dat arrest was of de stille reserve in de onroerende zaken wat was aangegroeid onder het oude verdrag belast mocht worden in Nederland. De Hoge Raad oordeelde als volgt:

“Het middel slaagt evenwel voorzover het strekt ten betoge dat ter zake van (...) onroerende zaken welke tot 6 april 1981, de datum van inwerkingtreding van het Verdrag, ingevolge het daaraan voorafgaande belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk slechts voor de opbrengsten aan Nederlandse belastingheffing waren onderworpen, compartimentering dient plaats te vinden. De statuswijziging die vorenbedoelde zaken

¹³⁸ Ook in deze arresten wordt het veroorzakingsbeginsel aangehouden: HR 4 februari 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7766 BNB 1987/131 (Spaanse weduwe); HR 27 maart 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4541, BNB 1991/204 (nagekomen turkse bate); Bundesfinanzhof 28 oktober 2009, IR 99/08 (zelfstandige uitvinder); HR 6 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1436, BNB 2014/38.

¹³⁹ HR 25 februari 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3770, BNB 1976/110.

hebben ondergaan tengevolge van het Verdrag, hierin uitkomende dat voortaan alle voordelen in Nederland belastbaar zouden zijn, is vergelijkbaar met die van bedrijfsmiddelen die vanuit het hoofdhuis naar een vaste inrichting worden overgebracht. Evenals in dat geval de desbetreffende bedrijfsmiddelen op de balans van de vaste inrichting moeten worden opgenomen voor hun waarde in het economische verkeer, moet ook in het onderhavige geval bij de aanvang van de (volledige) onderworpenheid aan Nederlandse belastingheffing waardering plaatsvinden naar de waarde in het economische verkeer.”¹⁴⁰

Uit deze arresten blijkt dat het moment dat de winst veroorzaakt wordt beslissend is voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten. Wanneer de winst daadwerkelijk gerealiseerd wordt is daarvoor niet relevant.

Hieruit vloeit voort dat een vermogensbestanddeel tegen de waarde in het economische verkeer op de balans dient te worden opgenomen van de Nederlandse onderneming (een step-up) in het geval een vermogensbestanddeel wordt verschoven van een buitenlands gedeelte van de onderneming naar het Nederlandse gedeelte van de onderneming. Op deze manier wordt bij het vervreemdingsmoment alleen het gedeelte van de vermogenswinst belast dat toe te rekenen is aan de waardeverhoging in de periode dat het vermogensbestanddeel tot de Nederlandse onderneming behoorde.

De andere kant van de medaille geldt dan ook: Nederland mag de ongerealiseerde meerwaarden belasten indien de stille reserve in Nederland is ontstaan en het vermogensbestanddeel naar een buitenlandse vaste inrichting wordt verplaatst.¹⁴¹ Het buitenland verleent dan de step-up.

7.4 Exitheffingen en heffingsmoment

Het OESO-modelverdrag geeft de heffingsbevoegdheid over stille reserves in een vermogensbestanddeel aan het land waar de stille reserves zijn aangegroeid. Puur theoretisch zou een exitheffing niet noodzakelijk hoeven te zijn om het heffingsrecht te behouden.¹⁴² Echter, merkt A-G Kokott op, is het voor lidstaten vrijwel onmogelijk om vermogensbestanddelen met een stille reserve te blijven volgen tot aan het moment van realisatie; in het geval het wel zou kunnen brengt het (te) hoge kosten met zich mee die niet van lidstaten kan worden verwacht.¹⁴³ Het moment, net voor het eindigen van de belastingplicht, is dan het laatste moment waarop de claim vastgesteld kan worden. Zo oordeelt ook het Hof van Justitie: *“Het is (...) evenredig dat de lidstaat van oorsprong, teneinde de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid veilig te stellen, de verschuldigde belasting bepaalt over de op zijn grondgebied aangegroeide latente meerwaarden op het moment waarop zijn bevoegdheid om van de betrokken vennootschap belasting te heffen, ophoudt te bestaan,(...)”¹⁴⁴*

Dit zou er toe kunnen leiden dat een stille reserve die in Nederland is ontstaan al wordt belast op basis van art. 3.60 of 3.61 Wet IB 2001 voordat deze is gerealiseerd. Dit gaat in tegen het realisatiebeginsel. Het Hof van Justitie oordeelt echter dat het argument dat geen belastingheffing mag worden geheven over een latente meerwaarde (stille reserve) onjuist is en lidstaten gerechtigd zijn om latente meerwaarden te belasten die op zijn grondgebied zijn gegeneerd.¹⁴⁵ Het territorialiteitsbeginsel heeft hier dus voorrang gekregen boven het realisatiebeginsel.

¹⁴⁰ HR 12 juli 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD5801, BNB 2002/402.

¹⁴¹ R.C. de Smit, *Exitheffingen in de winstfeer: noodzakelijk?*, in: P. Kavelaars, *Totaalwinst*, Rotterdam: Service Point Erasmus Universiteit 2011, p.91.

¹⁴² R.C. de Smit, *Exitheffingen in de winstfeer: noodzakelijk?*, in: P. Kavelaars, *Totaalwinst*, Rotterdam: Service Point Erasmus Universiteit 2011, p.82.

¹⁴³ Conclusie A-G Kokott 8 september 2011, ECLI:NL:XX:2011:BT6696, V-N 2011/55.14., par. 69.

¹⁴⁴ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8., par. 52.

¹⁴⁵ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par. 49.

7.5 Voorlopige conclusie

Om juridische dubbele belasting te voorkomen sluiten landen een verdrag om te bepalen welk land heffingsbevoegd is. De meeste verdragen zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Volgens het OESO-modelverdrag wordt de heffingsbevoegdheid over de winst die toe te rekenen is aan een vaste inrichting toegewezen aan de staat waarin de vaste inrichting is gevestigd. Hierin is het veroorzakingsbeginsel leidend: winst door de vaste inrichting veroorzaakt wordt in die staat belast, ook al is de vaste inrichting niet meer aanwezig op het moment van realisatie van de winst. Dit geldt ook voor de stille reserve: het land waar de stille reserve is ontstaan is daarover heffingsbevoegd. Dit betekent dat de ongerealiseerde meerwaarden belast mogen worden bij verschuiving van een vermogensbestanddeel naar een buitenlandse onderneming, maar ook een step-up moet worden verleend wanneer een vermogensbestanddeel met een stille reserve wordt verschoven naar een binnenlandse onderneming.

Om de heffingsbevoegdheid over deze vermogensbestanddelen te effectueren maakt Nederland gebruik van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001. Een nadeel aan deze artikelen is dat ze zorgen dat heffing al plaatsvindt voordat er sprake is van realisatie. Het territorialiteitsbeginsel krijgt dus voorrang op het realisatiebeginsel.

Hoofdstuk 8: EU-recht bij HIR

In dit hoofdstuk wordt het EU-recht besproken. Dit is van belang omdat de lidstaten die behoren tot de Europese Unie (EU) zich moeten houden aan het EU-recht. Nederland behoort tot één van de landen die behoren tot de Europese Unie. In dit hoofdstuk worden alleen de bepalingen behandeld die betrekking hebben op de situatie van een natuurlijk persoon die een onderneming drijft zonder rechtspersoonlijkheid.

In paragraaf 8.1 en 8.2 wordt het EU-recht besproken en hoe het HvJ EU beoordeelt of een maatregel in overeenstemming of in strijd is met het EU-recht. In paragraaf 8.3 wordt bekeken hoe het HvJ in 2011 heeft geoordeeld over de mogelijke strijd van de exithellingen met het EU-recht. Dit kan inzicht bieden hoe er in de situatie van art. 3.64 Wet IB 2001 moet worden geoordeeld, dit wordt in par. 8.4 besproken. Tot slot wordt in par. 8.5 gekeken of het EU-recht dwingt tot grensoverschrijdende herinvesteringsmogelijkheden waarvan het onduidelijk is of deze toegepast mogen worden.

8.1 Inleiding EU-recht

De EU is gegrond op twee verdragen, het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU). Deze twee verdragen (hierna de Verdragen), met dezelfde juridische status¹⁴⁶, zijn vanaf 1 december 2009 in werking getreden. De EU (en haar Verdragen) treden in de plaats van de Europese Gemeenschap (EG) die vanaf 1 november 1993 van kracht was.

Landen die tot de Europese Unie (EU) behoren delen volgens art. 1 VEU bevoegdheden toe aan de EU om gezamenlijke doelstellingen te bewerkstelligen.¹⁴⁷

Dat lidstaten volgens art. 1 VEU bevoegdheden toedragen aan de EU betekent niet dat *alle* bevoegdheden verloren gaan voor lidstaten. De EU is alleen bevoegd voor zover deze in de Verdragen aan de EU worden toegewezen; voor zover deze bevoegdheden niet aan de EU worden toegewezen blijven de lidstaten bevoegd.¹⁴⁸ Voor de gebieden in art. 4 VEU is er een gedeelde bevoegdheid met de lidstaten voor de Europese Unie; wanneer de EU haar bevoegdheid uitoefent verliest de lidstaat zijn bevoegdheid.

Een van de gebieden in art. 4 is de interne markt. De EU heeft namelijk (onder andere) als doelstelling om binnen de EU een interne markt tot stand te brengen.¹⁴⁹ Deze interne markt moet een ruimte omvatten zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd.¹⁵⁰ Dit worden ook wel de verdragsvrijheden genoemd.

Belastingheffing die ontstaat in grensoverschrijdende situaties kan de interne markt verstoren. Een voorbeeld hiervan kan zijn dat een ondernemer zich niet grensoverschrijdend kan verplaatsen zonder geconfronteerd te worden met een exithelling. Dit belemmert de interne markt binnen de EU: het is namelijk voordeliger voor de ondernemer om geen grensoverschrijdende, maar een binnenlandse bedrijfsverplaatsing te verrichten.

8.2 Beslisschema HvJ EU 'strijd met EU-recht'

Of een nationale wetsregel in strijd is met het EU-recht wordt door het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) getoetst. Het HvJ EU is namelijk bevoegd uitspraken te doen over de uitlegging van de Verdragen.¹⁵¹ Een bepaalde kwestie kan op twee manieren bij het HvJ EU belanden: via de Europese Commissie en via de

¹⁴⁶ Art. 1 VEU.

¹⁴⁷ Voor de grensoverschrijdende herinvesteringsproblematiek wordt hierna alleen ingegaan op de relevante bevoegdheden en doelstellingen van de Europese Unie.

¹⁴⁸ Art. 5 VEU.

¹⁴⁹ Art. 3 lid 3 VEU.

¹⁵⁰ Art. 26 lid 2 VwEU.

¹⁵¹ Art. 267 VwEU.

nationale rechter. Indien de Europese Commissie van mening is dat een wetsregel in strijd is met het EU-recht brengt zij advies uit aan de lidstaat om de wetsregel te wijzigen. Als de lidstaat weigert haar wetsregel te wijzigen kan de Europese Commissie de zaak aanhangig maken bij het HvJ EU.¹⁵² Daarnaast kan de nationale rechter, wanneer zij dat van belang acht voor haar uitspraak, een prejudiciële vraag stellen aan het HvJ EU over de uitleg van het EU-recht.¹⁵³ Het HvJ EU hanteert in de motivatie of een maatregel in strijd is met het EU-recht een 'beslisboom'.¹⁵⁴ Deze beslisboom wordt in het vervolg van deze paragraaf toegelicht.

8.2.1 Toegang tot de Verdragen

Allereerst moet er gekeken worden of er een beroep gedaan kan worden op het EU-recht. Dit kan alleen wanneer er toegang is tot het VwEU. Volgens art. 20 VwEU geniet een ieder die de nationaliteit van een lidstaat bezit de rechten die in de Verdragen zijn bepaald. In het vervolg van dit hoofdstuk wordt uitgegaan dat de ondernemer de nationaliteit heeft van een lidstaat en daarmee toegang heeft tot de Verdragen.

8.2.2 Discriminatie/belemmering

Is er eenmaal toegang tot de Verdragen, moet beoordeeld worden of er sprake is van discriminatie of een belemmering die door de maatregel tot stand is gekomen. Op grond van de artikelen 10 VwEU is discriminatie verboden op grond van geslacht, ras of etnische afkomst, godsdienst of overtuiging, handicap, leeftijd of seksuele gerichtheid. Daarnaast is discriminatie verboden op grond van nationaliteit.¹⁵⁵

In art. 26 VwEU is opgenomen dat er een interne markt moet zijn in de EU waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd. Deze vrijheden zijn in de volgende artikelen terug te vinden: in art. 28 VwEU is het vrije verkeer van goederen opgenomen, in art. 45 VwEU de vrijheid van verkeer van werknemers, in art. 49 VwEU de vrijheid van vestiging en in art. 56 VwEU de vrijheid van diensten. Deze vrijheden worden de verdragsvrijheden genoemd.

Is volgens de Verdragen sprake van discriminatie of een beperking van de verdragsvrijheden dan is de maatregel onverenigbaar met het EU-recht.

8.2.3 Rechtvaardigingsgronden

Als er sprake is van discriminatie of een belemmering kan een lidstaat proberen de maatregel te rechtvaardigen. Dit mogen alleen rechtvaardigingsgronden zijn uit hoofde van dwingende vereisten van algemeen belang.¹⁵⁶ Geaccepteerde rechtvaardigingsgronden zijn het fiscale territorialiteitsbeginsel, bestrijding van belastingfraude of -ontwijking, doeltreffendheid van fiscale controle en de coherentie van het belastingstelsel. Hierna worden deze rechtvaardigingsgronden toegelicht.

Onder fiscale territorialiteit wordt verstaan dat het land mag heffen over de meerwaarden die in zijn land zijn ontstaan, om zo tot een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten te komen (zie hoofdstuk 7).

Bestrijding van belastingfraude- of ontwijking kan als rechtvaardigingsgrond worden opgeroepen indien de maatregel nodig is om dergelijke praktijken te voorkomen. Dit moet echter verder gaan dan slechts een algemeen vermoeden.¹⁵⁷

De doeltreffendheid van fiscale controle als rechtvaardigingsgrond houdt in dat administratieve vereisten die de belemmering veroorzaken welke zijn opgelegd aan de belastingplichtige nodig zijn om de claim te

¹⁵² Art. 258 VwEU.

¹⁵³ Art. 267 VwEU.

¹⁵⁴ Zie voor een voorbeeld van deze beslisboom HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par. 22 (toegang tot verdrag), par. 35 (belemmering verdragsvrijheid), par. 42 (rechtvaardigingsgronden/geschiktheid/proportionaliteit).

¹⁵⁵ Art. 18 VwEU.

¹⁵⁶ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.42.

¹⁵⁷ HvJ EG, 26-09-2000, nr C-478/98, punt 45.

behouden.

De coherentie van het belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond¹⁵⁸ houdt in dat er een samenhang is tussen het uitstel van belastingheffing en de latere belastingheffing van een inkomensbestanddeel bij dezelfde belastingplichtige. In de zin van de herinvesteringsreserve betekent dit dat na het uitstel van de stille reserve de latere invordering daarvan ook aan Nederland toe moet komen.

Als er geen rechtvaardigingsgrond is voor de belemmering van de verdragsvrijheden is de maatregel niet verenigbaar met het EU-recht.

8.2.4 Geschiktheid en evenredigheid/proportionaliteit

Indien een lidstaat wel een rechtvaardigingsgrond aanwezig acht en het HvJ EU geeft de lidstaat daarin gelijk, moet beoordeeld worden of de getroffen maatregel wel geschikt is om het doel te verwezenlijken.¹⁵⁹

Tot slot mag de maatregel niet verder gaan dan nodig is om zijn doel te bereiken.¹⁶⁰ De maatregel moet dus proportioneel zijn met het doel wat zij probeert te bereiken. Gaat de maatregel verder dan dat, is er sprake van strijd met het EU-recht. In het verlengde hiervan moet de vraag gesteld worden of de maatregel wel noodzakelijk is. Indien er een andere maatregel zou kunnen worden genomen die niet of minder belemmerend werkt is de getroffen maatregel niet noodzakelijk. Ook dan is de getroffen maatregel in strijd met het EU-recht.

8.3 Exitheffingen en EU-recht

In hoofdstuk 5 en 6 zijn de exitheffingen behandeld in verschillende grensoverschrijdende situaties. In deze paragraaf wordt volgens het HvJ EU beslisschema beoordeeld of sprake is of deze maatregel in strijd is met het EU-recht. Hierin zullen de exitheffingen besproken worden zoals deze golden tot 29 november 2011, de datum van het arrest 'National Grid Indus' en de ingang (met terugwerkende kracht) van art. 25a IW 1990.

In het arrest National Grid Indus¹⁶¹ kwam de vraag aan de orde of een vennootschap die zijn feitelijke leiding verplaatst naar een ander EU-land geconfronteerd kan worden met een directe belastingheffing ex art. 15c en 15d Wet VPB 1969. Deze situatie is vergelijkbaar met het eindigen van de binnenlandse belastingplicht van een ondernemer en hij (gedeeltelijk) ophoudt winst uit de onderneming in Nederland te genieten waarbij de ondernemer geconfronteerd wordt met een afrekening ex. art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001.¹⁶² Hierna zal het arrest besproken worden met aandacht voor het beslisschema van het HvJ EU.

8.3.1 Belemmering?

Volgens art. 49 VwEU mag er geen beperking zijn in de vrijheid van vestiging voor een onderdaan van een lidstaat die zich wil vestigen in een andere lidstaat. Maatregelen die vestiging in een andere lidstaat verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken worden gezien als zo een beperking.¹⁶³

Bekeken moet worden of de exitheffingen voor een nadeel zorgen ten opzichte van een vestiging in het binnenland. In het geval dat de onderneming in Nederland verplaatst zou worden vindt geen belastingheffing plaats omdat er nog geen sprake is van realisatie van de stille reserve.

Indien de onderneming naar het buitenland wordt verplaatst en de exitheffingen van toepassing zijn wordt de stille reserve al belast voor realisatie. Hierdoor ontstaat er een liquiditeitsnadeel ten opzichte van de ondernemer die zijn onderneming in Nederland verplaatst. Dit liquiditeitsnadeel maakt het minder aantrekkelijk om de onderneming te verplaatsen naar het buitenland, of kan een ondernemer zelfs belemmeren om de onderneming naar het buitenland te verplaatsen.¹⁶⁴

¹⁵⁸ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-204/90.

¹⁵⁹ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.42.

¹⁶⁰ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.42.

¹⁶¹ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8.

¹⁶² Zie de uitkomst van het arrest Commissie vs Nederland: HvJ EU 31 januari 2013, nr. C-301/11.

¹⁶³ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.36.

¹⁶⁴ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.37.

8.3.2 Rechtvaardiging?

Om de geconstateerde belemmering te rechtvaardigen kan een beroep worden gedaan op het (fiscale) territorialiteitsbeginsel.¹⁶⁵ Dit houdt in dat de meerwaarden die zijn ontstaan in de Nederlandse periode aan Nederland toekomen: Nederland is daarover heffingsbevoegd (zie hoofdstuk 7) en mag die bevoegdheid ook uitoefenen.¹⁶⁶ Dat er geen sprake is van realisatie kan de rechtvaardiging van het territorialiteitsbeginsel niet verhinderen: een lidstaat is immers gerechtigd de economische meerwaarde te belasten die op zijn grondgebied is ontstaan.¹⁶⁷

8.3.3 Geschikt?

Nu de belemmering is gerechtvaardigd door het territorialiteitsbeginsel moet gekeken worden of de exitheffingen wel geschikt zijn om het doel van fiscale territorialiteit te bereiken. Fiscale territorialiteit wordt bereikt als de lidstaten heffen over de waardeangroei die in hun lidstaat is ontstaan. De exitheffingen zorgen ervoor dat Nederland kan heffen over de waardeangroei die in Nederland is ontstaan. Daarnaast heft Nederland niet over de waardeangroei die na verplaatsing van de onderneming ontstaat, deze waardeangroei komt toe aan de andere lidstaat (zie hoofdstuk 7). De exitheffing is daarom geschikt om het doel van fiscale territorialiteit te bereiken.¹⁶⁸

8.3.4 Proportionaliteit (evenredigheid)/Noodzakelijkheid?

Tot zover is de maatregel nog niet in strijd met het EU-recht, omdat de maatregel gerechtvaardigd is. Nu moet nog getoetst worden of de maatregel verder gaat dan nodig of niet noodzakelijk is om het doel van fiscale territorialiteit te bereiken.¹⁶⁹ Voor het beoordelen daarvan maakt het HvJ EU een onderscheid tussen de vaststelling van de heffing en de invordering van de heffing. Allereerst wordt de vaststelling van de heffing besproken, daarna de invordering van de heffing.

8.3.4.1 Vaststelling heffing

Wanneer de exitheffing plaatsvindt wordt de heffing van de stille reserve vastgesteld op de meerwaarden die aan de Nederlandse periode zijn toe te rekenen. Dit gaat niet verder dan nodig is en is evenredig met het doel van fiscale territorialiteit.¹⁷⁰ Nederland houdt vervolgens echter geen rekening met eventuele waardeverminderingen van het vermogensbestanddeel die optreden in het buitenland, ook niet wanneer het buitenland de waardeverminderingen niet in aanmerking neemt. De Europese Commissie vond dat deze waardeverminderingen volgens het evenredigheidsbeginsel wel in aanmerking moesten worden genomen door Nederland.

Het HvJ EU oordeelt echter dat het op basis van het fiscale territorialiteitsbeginsel niet aan Nederland is om latere waardeverminderingen in aanmerking te nemen. Het vermogensbestanddeel genereert immers opbrengsten voor de onderneming in het buitenland en de afschrijvingskosten worden ook daar in aanmerking genomen, net als de waardeangroei in de buitenlandse periode. Het is dan ook aan het buitenland om rekening te houden met waardeverminderingen die optreden na verplaatsing van het vermogensbestanddeel.¹⁷¹

Ook wanneer het buitenland deze waardeverminderingen niet in aanmerking neemt is Nederland niet verplicht dit wel te doen. De vrijheid van vestiging betekent volgens het HvJ EU *niet* dat rekening gehouden moet

¹⁶⁵ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.43.

¹⁶⁶ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.43.

¹⁶⁷ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.49.

¹⁶⁸ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.48.

¹⁶⁹ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.50.

¹⁷⁰ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.52.

¹⁷¹ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.56-58.

worden met onderlinge verschillen tussen belastingstelsels van EU-landen, met als doel dat belasting geheven wordt alsof alle verschillen tussen nationale belastingstelsels zouden zijn verdwenen.¹⁷²

8.3.4.2 Invordering heffing

De vaststelling van de heffing van de stille reserve die in Nederland is aangegroeid is dus niet onevenredig. De invordering van de heffing is het tweede punt wat het HvJ beoordeelt op evenredigheid.

Volgens het HvJ EU gaat onmiddellijke invordering verder dan nodig is om het doel van fiscale territorialiteit/evenwichtige heffingsbevoegdheid te bereiken. Er kan immers ook op het moment van realisatie van het vermogensbestanddeel in het buitenland invordering plaatsvinden. De ondernemer moet dan jaarlijks aan Nederland aantonen of het vermogensbestanddeel al dan niet is vervreemd. Indien dit tot complexe administratieve handelingen leidt kan de ondernemer ook kiezen voor directe invordering. De ondernemer zal dus een keuze moeten krijgen tussen invordering op het realisatiemoment of invordering op het moment van vaststelling van de heffing. Nu deze keuze er niet is gaat directe invordering van de heffing verder dan nodig is en is het in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

Voor de directe invordering worden door de lidstaten verschillende rechtvaardigingsgronden genoemd, maar allen worden verworpen door het HvJ EU. Als eerste wordt de buitensporige last voor de lidstaten genoemd om vermogensbestanddelen in het buitenland in de gaten te houden. Het HvJ EU oordeelt echter dat indien de ondernemer van mening is dat het voor hem geen buitensporige last is om de administratie bij te houden over het vermogensbestanddeel dit voor een lidstaat ook geen buitensporige last met zich mee brengt.¹⁷³

Als tweede rechtvaardiging wordt de samenhang van het fiscale stelsel genoemd. Als een lidstaat een vermogensbestanddeel ontvangt met een stille reserve mag het niet heffen, dan mag een lidstaat wel heffen over de stille reserve wanneer het vermogensbestanddeel uit het land vertrekt. Volgens het HvJ EU wordt het doel van samenhang van het fiscale stelsel ook bereikt door alleen de heffing vast te stellen, het directe invorderen ervan gaat verder dan nodig is en is daarmee onevenredig.¹⁷⁴

Als derde rechtvaardiging wordt het gevaar van belastingontwijking of –fraude genoemd. Het feit dat een onderneming (of een vermogensbestanddeel) zich verplaatst kan echter op zichzelf geen vermoeden geven voor een dergelijk gevaar.¹⁷⁵ Ook deze rechtvaardigingsgrond wordt verworpen.

8.3.5 Conclusie

Het HvJ EU concludeert dat de vaststelling van de heffing niet onevenredig is, maar de directe invordering van de heffing wel.¹⁷⁶ Daarmee zijn de exitheffingen ex. art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 (tot aan de datum van het arrest) in strijd met het EU-recht. Om deze strijdigheid op te lossen heeft de wetgever art. 25a IW 1990 ingevoerd, waardoor uitstel van invordering mogelijk is (zie par. 5.4).¹⁷⁷

¹⁷² HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.62.; Zie ook: HvJ 28 februari 2008, Deutsche Shell, C-293/06, *Jurispr.* blz. I-1129, punt 43.

¹⁷³ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.77.

¹⁷⁴ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.79-82.

¹⁷⁵ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.83-84.

¹⁷⁶ HvJ 29 november 2011, C-371/10, V-N 2011/67.8, par.86.

¹⁷⁷ Van Eijdsden e.a. twijfelen of door de (streng) administratieve vereisten, betaling van invorderingsrente tijdens uitstel van betaling en verplichte zekerheidstelling voor de belastingsschuld of art. 25a IW 1990 wel in overeenstemming met het EU-recht is, zie: J.A.R. van Eijdsden, B.J. Kiekebeld en D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer 2014, pp. 113-116.

8.4 Art. 3.64 Wet IB 2001

In hoofdstuk 4 is art. 3.64 Wet IB 2001 aan de orde gekomen. Dit artikel zorgt er voor dat staking van de onderneming niet leidt tot onmiddellijke belastingheffing van stille reserves in bedrijfsmiddelen en de herinvesteringsreserve, maar dat deze winst via een conserverende aanslag afgeboekt kan worden op bedrijfsmiddelen in de nieuwe onderneming. De ondernemer heeft twaalf maanden de tijd om deze herinvestering in de nieuwe onderneming te verrichten en krijgt voor deze tijdsperiode uitstel van betaling via art. 25 lid 4 IW 1990 voor de conserverende aanslag. Het uitstel van betaling wordt echter beëindigd wanneer de herinvestering niet leidt tot in Nederland belastbare winst uit de onderneming en bij emigratie van de belastingschuldige. De vraag in deze paragraaf is of de beëindiging van het uitstel van betaling in strijd is met het EU-recht.

8.4.1 Buitenlands belastingplichtige investeert in buitenlandse onderneming

Een buitenlands belastingplichtige die herinvesteert in een nieuwe buitenlandse onderneming zal geen beroep kunnen doen op art. 25a IW 1990 omdat de herinvestering niet langer leidt tot in Nederland belastbare winst uit de onderneming. Wanneer de buitenlands belastingplichtige in een andere lidstaat van de EU wil herinvesteren leidt dit tot een liquiditeitsnadeel ten opzichte van een herinvestering in Nederland. Bij een herinvestering in Nederland is immers wel een beroep op art. 25 lid 4 IW 1990 mogelijk, waardoor belasting (langzaam) wordt terugverdiend door middel van lagere afschrijvingskosten. Dit liquiditeitsnadeel belemmert de buitenlands belastingplichtige om te herinvesteren in een andere lidstaat van de EU. Daarmee is het mijn inziens in strijd met de vrijheid van vestiging ex. art. 49 VwEU.

8.4.1.2 Jurisprudentie

De arresten *Hollman*, *Commissie/Zweden* en *Commissie/Portugal* kunnen een licht werpen op hoe het HvJ EU dergelijke belemmeringen beoordeelt.

In het arrest *Hollman* heeft mevrouw Hollman een onroerende zaak in Portugal verkocht. Mevrouw Hollman woonde op dat moment in Duitsland. Over de volledige vermogenswinst van de onroerende zaak werd mevrouw Hollman in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. Dit terwijl inwoners van Portugal slechts over de helft van de vermogenswinst belast werden. De binnenlands belastingplichtige in Portugal wordt dus minder zwaar belast dan een buitenlands belastingplichtige voor hetzelfde belastbare feit. Daarmee is de Portugese regeling volgens het HvJ EG in strijd met het EU-recht.¹⁷⁸

Het arrest *Commissie/Zweden* behandelt de Zweedse regeling dat uitstel van betaling voor vermogenswinst op een particuliere woning mogelijk is, mits geïnvesteerd wordt in een andere particuliere woning in Zweden. Het HvJ EG oordeelde dat dit in strijd is met het EU-recht. Het belemmert namelijk de belastingplichtige om in een andere lidstaat een woning aan te schaffen, omdat in dat geval wel afgerekend moet worden over de vermogenswinst en geen uitstel van betaling mogelijk is.¹⁷⁹

Het arrest *Commissie/Portugal* lijkt op het arrest *Commissie/Zweden*. Ook Portugal kende een regeling voor de verkoop van onroerende zaken. Indien een onroerende zaak die diende als permanente bewoning verkocht werd en geherinvesteerd zou worden in een andere in Portugees grondgebied gelegen onroerende zaak werd de vermogenswinst bij de verkoop van de woning vrijgesteld van belastingheffing. Door de voorwaarde te stellen om in het grondgebied van Portugal te herinvesteren handelde Portugal in strijd met (o.a.) de vrijheid van vestiging ex. art. 43 EG/art. 49 VwEU. De fiscale ongunstigere behandeling kan de belastingplichtige namelijk afschrikken om in een andere lidstaat te investeren in een permanente woning.¹⁸⁰

¹⁷⁸ HvJ EG 11 oktober 2007, zaak C-443/06, V-N 2007/48.7.

¹⁷⁹ HvJ EG 18 januari 2007, zaak C-104/06, V-N 2007/8.10.

¹⁸⁰ HvJ EG 26 oktober 2006, ECLI:NL:XX:2006:AZ3498, V-N 2006/59.16.

In het licht van deze jurisprudentie is het duidelijk dat een buitenlands belastingplichtige niet nadelig behandeld mag worden ten opzichte van een binnenlands belastingplichtige ten aanzien van dezelfde objectieve situatie. Ook mag er geen belemmering zijn voor een belastingplichtige om zich in een andere lidstaat te vestigen.

De jurisprudentie geeft hier dus sterke aanwijzingen dat ook art. 3.64 Wet IB 2001 in strijd is met het EU-recht. Een buitenlands belastingplichtige wordt immers belemmerd om een onderneming in een andere lidstaat te vestigen. Daarnaast worden binnenlands belastingplichtigen bevoordeeld doordat zij wel de mogelijkheid hebben om een nieuwe onderneming via art. 3.64 Wet IB 2001 in een lidstaat te starten.

8.4.1.3 Rechtvaardiging en evenredigheid?

Net als bij de exitheffingen van art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 zal de fiscale territorialiteit en de coherentie van het belastingstelsel de belemmering voor buitenlands belastingplichtigen om in het buitenland te herinvesteren rechtvaardigen. Er is immers na de herinvestering geen heffingsmogelijkheid meer voor Nederland over de nieuwe onderneming.

De maatregel dat uitstel van betaling ophoudt op het moment voordat de belastingplicht eindigt is daarmee geschikt om het doel te bereiken: de stille- en herinvesteringsreserve die in Nederland zijn ontstaan worden in Nederland belast.

Het einde van uitstel van betaling gaat echter, mijns inziens, verder dan nodig is om fiscale territorialiteit te bereiken. Afboeking op de nieuwe onderneming is dan wel niet mogelijk vanwege het eindigen van de belastingplicht, toch zou er toch uitstel van betaling mogelijk moeten zijn voor de buitenlands belastingplichtige die door middel van een conserverende aanslag gespreid in de tijd ingevorderd wordt. Deze wijze van invordering moet dan overeenkomen met de wijze waarop Nederland de stille- en herinvesteringsreserve terugverdient: via lagere afschrijvingskosten.¹⁸¹ Om dit te verduidelijken is hierna een voorbeeld opgenomen.

8.4.1.4 Casusuitwerking geleidelijke invordering bij eindigen belastingplicht

In 2013 bezit een buitenlands belastingplichtige een bedrijfsmiddel in de Nederlandse onderneming. De boekwaarde bedraagt € 1000.

Vervolgens staakt hij in 2013 de onderneming. De waarde van het bedrijfsmiddel is inmiddels gestegen naar € 2000. De ondernemer geniet een stakingswinst van € 1000 euro. De ondernemer wil in een nieuwe onderneming beginnen in Duitsland en een bedrijfsmiddel van € 5000 aanschaffen. De stakingswinst van € 1000 is toe te rekenen aan het bedrijfsmiddel en daarom kan hij een beroep doen op art. 3.64 Wet IB 2001. De restwaarde van het nieuwe bedrijfsmiddel is nihil en heeft een levensduur van tien jaar.

Indien de buitenlands belastingplichtige in Nederland had geherinvesteerd was het bedrijfsmiddel in de nieuwe onderneming voor € 4000 op de balans gekomen. De jaarlijkse afschrijving was dan € 400 euro geweest. Dit is € 100 minder dan wanneer het bedrijfsmiddel voor de aanschafwaarde van € 5000 euro op de balans had gestaan. De stille reserve van € 1000 wordt door de hogere fiscale winst van € 100 gedurende tien jaar terugverdiend door Nederland.

Een soortgelijke toepassing zou mogelijk kunnen zijn voor de buitenlands belastingplichtige. Omdat de belastingplicht eindigt na staking van de oude onderneming is afboeking op bedrijfsmiddelen in de nieuwe onderneming echter niet mogelijk. Nederland kan wel een uitstelfaciliteit verlenen die overeenkomt met het

¹⁸¹ Van Eijsden e.a. pleiten voor een dergelijke invordering bij de emigratie van de belastingschuldige die vervolgens een nieuwe onderneming start in een andere EU-lidstaat (J.A.R. van Eijsden, B.J. Kiegebeld en D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer 2014, p. 118.). Naar mijn mening verschilt deze situatie niet wezenlijk met de buitenlands belastingplichtige die in een andere EU-lidstaat wil herinvesteren. Daarmee is mijn inziens ook hier dezelfde toepassing mogelijk.

systeem van lagere afschrijvingen. Een jaarlijkse invordering van € 100 door Nederland komt op hetzelfde neer als € 100 hogere fiscale winst per jaar door de lagere afschrijvingen.

8.4.2 Emigratie belastingschuldige – herinvestering in buitenland

Ook de belastingschuldige die emigreert heeft geen recht op uitstel van betaling op basis van art. 25 lid 4 IW 1990, ondanks dat hij aannemelijk heeft gemaakt dat er een herinvestering gedaan zal worden in een EU-lidstaat. Het uitstel wordt zowel beëindigd indien aannemelijk is gemaakt dat geherinvesteerd wordt in een onderneming in een andere EU-lidstaat als dat in Nederland wordt geherinvesteerd: in beide gevallen beëindigt de emigratie van de belastingschuldige de uitstel van betaling.

Het einde van uitstel van betaling belemmert hier dus de emigratie van een belastingschuldige. In het geval dat de belastingplichtige in een andere lidstaat een nieuwe onderneming wil starten wordt hij hierin belemmerd. Hij heeft immers niet het liquiditeitsvoordeel meer die een binnenlands belastingplichtige wel heeft. Van Eijsden e.a. zijn eveneens van mening dat art. 3.64 Wet IB 2001 in strijd is met de vrijheid van vestiging en pleiten ervoor dat de conserverende aanslag door de jaren heen wordt ingevorderd. De jaarlijkse invordering moet volgens hen overeenkomen met het bedrag van het belastingvoordeel wat zou zijn terugverdiend door Nederland als sprake was van een binnenlandse herinvestering.¹⁸²

Ook Russo is van mening dat hier sprake is van een belemmering die alleen gerechtvaardigd zou kunnen worden door de interne coherentie van het belastingstelsel. Beëindiging van het uitstel van betaling is volgens hem echter disproportioneel. Hij pleit vervolgens ook voor een conserverende aanslag die geleidelijk wordt moet worden ingevorderd.¹⁸³

Met deze geleidelijke invordering ben ik het eens. Het moet mijn inziens niet uitmaken of de herinvestering in een nieuwe onderneming voor of na emigratie heeft plaatsgevonden, dat is nu wel het geval. In het eerste geval wordt de conserverende aanslag afgeboekt op bedrijfsmiddelen in de nieuwe onderneming, verminderd de conserverende aanslag met het bedrag van de afboeking en kan art. 25 lid 4 IW 1990 voor zover geen plaats meer vinden. Dan zal op basis van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 de stille reserves in de heffing worden betrokken, maar is uitstel van betaling mogelijk op basis van art. 25a IW 1990. In het tweede geval dat herinvestering na emigratie plaatsvindt moet de belastingheffing direct worden betaald. Indien belastingplichtige echter aannemelijk heeft gemaakt dat hij binnen twaalf maanden wil herinvesteren en voldoende zekerheid heeft gesteld betreffende de verschuldigde belasting zou uitstel van betaling mijn inziens ook in deze situatie moeten kunnen.

8.4.3 Emigratie belastingschuldige – herinvestering Nederland

Ook de belastingschuldige die wil herinvesteren in een nieuwe Nederlandse onderneming, maar eerst emigreert, wordt geconfronteerd met beëindiging van uitstel van betaling. Dit kan een belemmering opleveren voor de belastingplichtige om te emigreren maar een onderneming in Nederland te drijven.¹⁸⁴ In het arrest Lasteyrie de Saillant was een afrekening over de meerwaarden in aandelen aan de orde wanneer de belastingplichtige zou emigreren uit Frankrijk, terwijl deze in Frankrijk nog niet aan belastingheffing onderworpen zou worden indien de aandeelhouder in Frankrijk zou blijven wonen. Het HvJ EG oordeelde dat dit in strijd was met de vrijheid van vestiging en overwoog hierin het volgende:

“De belastingplichtige die zijn woonplaats van het Franse grondgebied naar het buitenland wenst te verplaatsen in het kader van de uitoefening van het hem bij artikel 52 van het Verdrag gewaarborgde recht wordt immers minder gunstig behandeld dan een persoon die zijn woonplaats in Frankrijk behoudt. Op de

¹⁸² J.A.R. van Eijsden, B.J. Kiegebeld en D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer 2014, p. 118.

¹⁸³ R. Russo, *Is staking bij doorschuiving van boekwinsten nog van belang?*, *Vakblad MKB-adviseur* 2008/5, p. 18 e.v..

¹⁸⁴ Te denken valt bijvoorbeeld aan een belastingplichtige die op een grensgebied woont en zonder afstandsgerelateerde problemen kan emigreren en tegelijk of daarna een onderneming kan starten in Nederland.

enkele grond van een dergelijke verplaatsing ontstaat voor de belastingplichtige een belastingschuld op inkomsten die nog niet zijn gerealiseerd en waarover hij bijgevolg niet beschikt, zulks terwijl, indien hij in Frankrijk zou blijven, de waardevermeerderingen enkel belastbaar zouden zijn wanneer en voor zover zij daadwerkelijk zouden worden gerealiseerd. Dit verschil in behandeling ter zake van de belasting van waardevermeerderingen, dat aanzienlijke gevolgen kan hebben voor het vermogen van de belastingplichtige die zijn woonplaats van Frankrijk naar het buitenland wenst te verplaatsen, kan een belastingplichtige afschrikken om die stap te zetten.”¹⁸⁵

Uit deze overweging wordt duidelijk dat een emigratie niet als gevolg mag hebben dat een belastingplichtige, in vergelijking met de belastingplichtige die in dezelfde objectieve situatie in het woonland was blijven wonen, zodanig fiscaal minder gunstig wordt behandeld dat hij afschrikt om de stap van emigratie te zetten. Daarmee is naar mijn mening ook art. 25 lid 4 IW 1990 in strijd met de verdragsvrijheden. Bij emigratie vervalt immers het uitstel van betaling en dat kan de belastingschuldige afschrikken om (op dat moment) te emigreren.

Een mogelijkheid zou zijn om zekerheid te stellen voor de belastingschuld bij de emigrerende ondernemer. Maakt hij zijn herinvesteringsvoornemen waar in Nederland kan afboeking volgen van de conserverende aanslag. Vervalt zijn herinvesteringsvoornemen kan de claim alsnog direct belast worden. De huidige regeling van directe invordering is dus naar mijn mening niet noodzakelijk en niet evenredig met het doel van fiscale territorialiteit en de samenhang van het belastingstelsel.

8.5 Grensoverschrijdende herinvesteringsreserve

8.5.1 Buitenlands belastingplichtige herinvesteert in buitenlandse onderneming

De mogelijkheid voor de buitenlands belastingplichtige om geen herinvestering toe te kunnen passen in een buitenlandse onderneming zou de vrijheid van vestiging kunnen belemmeren. In een dergelijk geval wordt de herinvesteringsreserve namelijk direct belast en ingevorderd. Alhoewel deze belemmering op basis van het territorialiteitsbeginsel en de coherentie van het belastingstelsel te rechtvaardigen is gaat directe belastingheffing over de herinvesteringsreserve naar mijn mening verder dan nodig is. Een geleidelijke invordering zou het verschil tussen een herinvestering in Nederland en een andere lidstaat verkleinen en de vrijheid van vestiging minder belemmeren. Dit kan de uitstelvariant zijn die H. Lohuis voor zich ziet met art. 25a IW 1990 (zie par. 6.6.3.).¹⁸⁶ Dat zou de (mogelijke) strijdigheid met het EU-recht wegnemen.

8.5.2 Binnenlands belastingplichtige en buitenlandse herinvesteringsreserve

Uit par. 6.4-6.5 blijkt dat het onduidelijk is of de herinvesteringsfaciliteit van art. 3.54 Wet IB 2001 ook toegepast kan worden bij vervreemding van een bedrijfsmiddel uit de buitenlandse onderneming. H. Lohuis heeft laten zien dat toepassing mogelijk is zonder dreiging dat de claim voor Nederland verloren gaat.¹⁸⁷ In deze paragraaf wordt de herinvesteringsmogelijkheid tegen het licht van het EU-recht aangehouden.

Allereerst moet er gekeken worden of er sprake is van een belemmering van de verdragsvrijheden indien de herinvesteringsreserve in een buitenlandse onderneming niet gevormd kan worden. Die vraag moet naar mijn mening bevestigend beantwoord worden. Een ondernemer, die zijn onderneming verplaatst naar het buitenland, maar in Nederland blijft wonen kan door de verplaatsing van zijn onderneming de herinvesteringsfaciliteit niet toepassen, terwijl dat wel had gekund indien hij zijn onderneming in Nederland had verplaatst. Ook zou het een rol kunnen spelen in de vestiging van de onderneming van de binnenlands belastingplichtige indien een onderneming in Nederland wel een herinvesteringsfaciliteit kent en de

¹⁸⁵ HvJ EG 11 maart 2004, nr C-9/02, BNB 2004/258.

¹⁸⁶ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.

¹⁸⁷ H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, TFO 2015/137.2.; zie ook par. 6.4-6.5.

buitenlandse onderneming niet. In die gevallen is er mijn inziens sprake van een belemmering van de vrijheid van vestiging ex. art. 49 VwEU. Eventuele rechtvaardigingsgronden zullen als disproportioneel worden verklaard, aangezien er mogelijkheden zijn om toepassing van de herinvesteringsfaciliteit zonder verlies van de claim te bewerkstelligen.

8.6 Voorlopige conclusie

Maatregelen die nationale overheden maken moeten overeenstemmen met het EU-recht, welke is opgenomen in de Verdragen. Het HvJ EU beoordeelt of een maatregel in strijd is met het EU-recht door te kijken of er sprake is van discriminatie of een belemmering van de verdragsvrijheden. Een belemmering van de verdragsvrijheden is alleen geaccepteerd indien er een rechtvaardigingsgrond voor de belemmering, de maatregel geschikt is en niet verder dan nodig gaat om het doel van de maatregel te bereiken.

Voor de exitheffingen is in het arrest *National Grid Indus* bepaald dat vaststelling van de heffing niet in strijd is met het EU-recht, maar onmiddellijke invordering wel. Daarom heeft de wetgever de mogelijkheid tot uitstel van betaling gecreëerd met art. 25a IW 1990.

Voor art. 3.64 Wet IB 2001 is op dit moment geen uitstel van betaling mogelijk voor een buitenlands belastingplichtige om te herinvesteren in een nieuwe buitenlandse onderneming op basis van art. 25 lid 4 IW 1990. Dit belemmert de keuze van een buitenlands belastingplichtige om zijn nieuwe onderneming in een andere lidstaat te starten. De strijdigheid met het EU-recht zou opgeheven kunnen worden door een geleidelijke invordering van de belastingschuld. Ditzelfde geldt voor binnenlands belastingplichtigen die voor de herinvestering in een nieuwe onderneming emigreren.

Indien de binnenlands belastingplichtige emigreert, maar een herinvesteringsvoornemen heeft in een nieuwe onderneming in Nederland, is mijn inziens ook sprake van strijdigheid met het EU-recht. Wegens de directe invordering bij emigratie kan de belastingplichtige ervan afzien om te emigreren. Dit is eenvoudig op te lossen door zekerheid van de belastingschuld te verlangen bij de emigrerende ondernemer. Daarmee is de huidige regeling van directe invordering disproportioneel.

Door een buitenlands belastingplichtige kan op dit moment ook geen herinvesteringsreserve gevormd worden ten aanzien van een buitenlands bedrijfsmiddel. Deze herinvesteringsreserve kan wel gevormd worden ten aanzien van een bedrijfsmiddel in de Nederlandse onderneming. Deze belemmering kan gerechtvaardigd worden door fiscale territorialiteit, maar het niet mogen vormen van een herinvesteringsreserve gaat verder dan nodig is. Er zou immers ook uitstel van betaling verleend kunnen worden die geleidelijk zou worden ingevorderd.

Tot slot moet ook de binnenlands belastingplichtige een herinvesteringsreserve kunnen vormen ten aanzien van een vervreemd bedrijfsmiddel in een buitenlandse onderneming. Een binnenlandse belastingplichtige moet dezelfde faciliteiten kunnen toepassen voor een binnenlandse of buitenlandse onderneming, mits daardoor de claim bij Nederland niet verloren gaat. Dit hoeft echter niet het geval te zijn. Het niet mogen vormen van een herinvesteringsreserve ten aanzien van de vervreemding van een buitenlands bedrijfsmiddel is daarmee naar mijn mening in strijd met het EU-recht.

Samenvatting en conclusie

Samenvatting

Het doel van de wetgever is om de totale winst die een onderneming maakt tijdens haar bestaan te belasten bij de belastingplichtige die een band heeft met de onderneming. Deze totaalwinst wordt op basis van goed koopmansgebruik toegerekend aan de verschillende kalenderjaren dat de onderneming bestaat. Het goed koopmansgebruik staat niet toe eerder winst te nemen dan het moment van realisatie. Bij waardestijgingen in vermogensbestanddelen kan dit leiden tot een meerwaarde die nog niet belast is. Op het moment van realisatie wordt de winst toegevoegd aan desbetreffend kalenderjaar. Indien belastingplichtige voor zijn onderneming een nieuw bedrijfsmiddel aan wil schaffen kan de belastingheffing over de stille reserve zorgen voor minder liquide middelen, waardoor een herinvestering gefrustreerd kan worden. De wetgever heeft door middel van de herinvesteringsreserve ervoor gezorgd dat de stille reserve niet direct belast wordt bij een herinvesteringsvoornemen, maar de stille reserve afgeboekt mag worden van het nieuwe bedrijfsmiddel. De fiscus verdient de stille reserve terug door lagere afschrijvingskosten en/of een hogere vervreemdingswinst op het nieuwe bedrijfsmiddel.

De herinvesteringsreserve mag alleen per onderneming toegepast worden. Wanneer de onderneming gestaakt is kan er geen herinvesteringsvoornemen meer bestaan en wordt de herinvesteringsreserve op basis van de totaalwinst (alsnog) belast. Dit leidt tot discussies wanneer er sprake is van een staking, in het bijzonder bij verplaatsing van de onderneming. Verplaatsing van de onderneming leidt niet tot staking van de onderneming wanneer de identiteit van de onderneming ondanks de verplaatsing wezenlijk hetzelfde is gebleven. De vraag of er sprake is van staking of voortzetting van een onderneming is sinds 2008 minder belangrijk geworden. Sindsdien is het toch mogelijk geworden om de stakingswinst die toe te rekenen is aan de stille- en herinvesteringsreserve via art. 3.64 Wet IB 2001 j.o. art. 25 lid 4 IW 1990 af te boeken op bedrijfsmiddelen van een onderneming waarin binnen twaalf maanden wordt geherinvesteerd.

Wanneer verplaatsing van (een gedeelte van) de onderneming naar het buitenland plaatsvindt is geen sprake van realisatie van stille reserves in de onderneming. Op het moment dat de stille reserve gerealiseerd wordt kunnen zowel Nederland als het buitenland heffen en zou juridische dubbele belasting kunnen ontstaan. Daarom is in het internationale belastingrecht de heffingsbevoegdheid van landen geregeld in het OESO-modelverdrag. Dit verdrag staat model voor de verdragen die getroffen worden tussen landen om de internationale heffingsbevoegdheid tussen landen te verdelen. In dit modelverdrag staat het territorialiteitsbeginsel en het veroorzakingsbeginsel centraal, waardoor de heffingsbevoegdheid toegewezen wordt aan het land voor zover de meerwaarden in dat land zijn ontstaan. Na toewijzing van heffingsbevoegdheid moet er ook via de nationale wet een aanknopingspunt zijn om deze heffingsbevoegdheid te effectueren. Nederland kan immers, in het geval dat de belastingplicht eindigt van de binnenlands belastingplichtige, niet meer over de stille reserve heffen wanneer deze later in het buitenland wordt gerealiseerd. Hetzelfde geldt wanneer een buitenlands belastingplichtige (een gedeelte van) zijn onderneming verplaatst naar het buitenland. Daarom heeft de wetgever de exitheffingen van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 ingevoerd. Zij zorgen er voor dat Nederland kan heffen over de meerwaarden die in Nederland zijn aangegroeid en deze claim niet verloren gaat door de verplaatsing van (een gedeelte van) de onderneming naar het buitenland. Voor deze claim is, sinds 29 november 2011, uitstel van betaling mogelijk op basis van art. 25a IW 1990.

Deze exitheffingen hebben ook effect op de herinvesteringsreserve. Een binnenlands belastingplichtige mag de herinvesteringsreserve die gevormd is in de binnenlandse onderneming afboeken op een bedrijfsmiddel in de buitenlandse onderneming. De fiscus verdient zijn claim terug door met de voorkoming van dubbele belasting

uit te gaan van de boekwaarde van het buitenlandse bedrijfsmiddel verminderd met de herinvesteringsreserve. Wanneer daarna de belastingplicht eindigt zorgt art. 3.60 Wet IB 2001 dat alsnog afrekening plaatsvindt over het gedeelte van de claim die nog niet is terugverdiend. Ook de nog niet afgeboekte herinvesteringsreserve die bestemd is voor de buitenlandse onderneming zal belast worden op basis van art. 3.60 Wet IB 2001. De rechtbank oordeelt dat dit gebeurt op het moment van eindigen van de belastingplicht, mijns inziens kan art. 3.60 Wet IB 2001 ook toegepast worden op het moment van daadwerkelijke herinvestering.

Naast de mogelijkheid om een herinvesteringsreserve van een binnenlandse onderneming toe te passen op een buitenlands bedrijfsmiddel is nog onduidelijk of de herinvesteringsreserve in de volgende grensoverschrijdende situaties toegepast kan worden. Dit moet mijn inziens mogelijk zijn.

In de situatie dat een binnenlands belastingplichtige een buitenlands bedrijfsmiddel vervreemdt en herinvesteert in een buitenlands bedrijfsmiddel zou het mogelijk moeten zijn om ook hier de herinvesteringsreserve toe te passen. Dit kan met de systematiek van de berekening ter voorkoming van dubbele belasting op basis van boekwaarde minus de herinvesteringsreserve.

Ook indien de herinvestering in een binnenlands bedrijfsmiddel plaatsvindt zou toepassing van de herinvesteringsreserve mogelijk moeten zijn. De wereldwinst voor Nederland wordt lager door afboeking van de herinvesteringsreserve, maar de fiscus kan zijn claim terugverdienen door lagere afschrijvingskosten en/of een hogere vervreemdingswinst.

De buitenlands belastingplichtige kan gebruik maken van de herinvesteringsreserve als hij een binnenlandse herinvestering doet op dezelfde manier als dat een binnenlands belastingplichtige een binnenlandse herinvestering doet. Bij een buitenlandse herinvestering kan de herinvesteringsreserve niet toegepast worden, omdat de belastingplicht zich beperkt tot de onderneming in Nederland. Naar mijn mening is deze herinvestering te vergelijken met het verplaatsen van een vermogensbestanddeel naar het buitenland, waardoor hier wellicht ook uitstel van betaling op basis van art. 25a IW 1990 mogelijk is.

Tot slot is de grensoverschrijdende herinvesteringsreserve tegen het licht gehouden van het EU-recht.

Lidstaten van de EU moeten hun nationale wetsregels namelijk zo inrichten dat ze niet in strijd zijn met het EU-recht.

In de volgende gevallen is er naar mijn mening sprake van strijdigheid met het EU-recht, omdat de vrijheid van vestiging belemmerd wordt.

- Voor een emigrerende belastingschuldige of een in het buitenland herinvesterende buitenlands belastingplichtige is toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001 niet mogelijk;
- Voor een buitenlandse belastingplichtige is het vormen van een herinvesteringsreserve voor een buitenlandse onderneming niet mogelijk;
- Voor een binnenlands belastingplichtige is het nog onduidelijk of hij ter zake van de vervreemding van een buitenlands bedrijfsmiddel een herinvesteringsreserve kan vormen ter zake van een buitenlandse onderneming.

Hoewel deze belemmering gerechtvaardigd wordt door het territorialiteitsbeginsel is directe invordering van de belastingschuld disproportioneel. Uitstel van betaling zou de belemmering van de vrijheid van vestiging voor een groot deel wegnemen.

Conclusie

Het doel van dit onderzoek is om de juiste systematiek te vinden waarop de herinvesteringsreserve in grensoverschrijdende situaties bij een natuurlijke persoon belast zou moeten worden. Deze systematiek moet overeenkomen met zowel het nationaal, internationaal en Europees belastingrecht.

Hoewel sommige grensoverschrijdende herinvesteringen nog niet mogelijk zijn blijkt uit dit onderzoek dat dit wel mogelijk zou moeten zijn. Toepassing van de faciliteit over de grens heen hoeft namelijk niet te leiden tot verlies van de Nederlandse claim, zodat meerwaarden die ontstaan zijn in Nederland ook aan Nederland kunnen worden toegerekend. Daarmee is de faciliteit ook in overeenstemming met het internationale belastingrecht, dat het veroorzakingsbeginsel aanhangt.

Toepassing van een grensoverschrijdende herinvesteringsfaciliteit zou de strijd met de vrijheid van vestiging en daarmee het EU-recht weg kunnen nemen. Dit zou kunnen door een uitstelfaciliteit in te voeren die overeenkomt met de geleidelijke invordering die ontstaat bij herinvesteringen in binnenlandse situaties. Zoals gebleken is zijn dergelijke uitstelfaciliteiten mogelijk.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-204/90.

HvJ EG, 26-09-2000, nr C-478/98.

HvJ EG 11 maart 2004, nr C-9/02, *BNB* 2004/258.

HvJ EG 26 oktober 2006, ECLI:NL:XX:2006:AZ3498, *V-N* 2006/59.16.

HvJ EG 11 oktober 2007, zaak C-443/06, *V-N* 2007/48.7.

HvJ EG 18 januari 2007, zaak C-104/06, *V-N* 2007/8.10.

HvJ EU 28 februari 2008, Deutsche Shell, C-293/06, *Jurispr.* blz. I-1129.

HvJ EU 29 november 2011, C-371/10, *V-N* 2011/67.8.

HvJ EU 31 januari 2013, nr. C-301/11.

HR 28 mei 1947, *B.* nr. 8406.

HR 11 maart 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3490 LJN AY3490, *BNB* 1953/119.

HR 30 september 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0927 LJN AY0927, *BNB* 1959/354.

HR 18 maart 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5829, *BNB* 1970/93.

HR 25 februari 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3770, *BNB* 1976/110.

HR 16 oktober 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8175, *BNB* 1985/320.

HR 4 februari 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7766 *BNB* 1987/131.

HR 27 maart 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4541, *BNB* 1991/204, m.nt. Van Brunschot.

HR 6 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3105, *BNB* 1996/58.

HR 12 juli 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD5801, *BNB* 2002/402.

HR 8 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0086, *BNB* 2003/73 m.nt. P.H.J. Essers.

HR 15 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AF0633, *BNB* 2003/74, m. nt. P.H.J. Essers.

HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA6418, *BNB* 2008/223.

HR 19 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK4551, *BNB* 2010/214.

HR 15 oktober 2010 ECLI:NL:HR:2010:BO0399, *V-N* 2010/53.16, m. nt. R.P.C. Cornelisse.

HR 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BX7926.

HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6710.

HR 6 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1436, *BNB* 2014/38.

Conclusie A-G Niessen 10 november 2009, nr. 08/02813, *V-N* 2009/65.12.

Conclusie A-G Kokott 8 september 2011, ECLI:NL:XX:2011:BT6696, *V-N* 2011/55.14.

Hof Amsterdam 6 januari 1989, ECLI:NL:GHAMS:1989:AW2435, *BNB* 1990/215, *V-N* 1989/901, 9.

Hof Amsterdam 27 september 1994, ECLI:NL:GHAMS:1994:AW1606, *V-N* 1995/317, 15.

Hof Amsterdam 7 oktober 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BP0316, *V-N* 2011/9.22.10.

Hof Leeuwarden 22 februari 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ2887, *V-N* 2011/35.10.

Rb. Noord-Nederland (zittingsplaats Groningen) 4 december 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:6195.

Bundesfinanzhof 28 oktober 2009, *IR* 99/08.

Boeken en naslagwerken

- J.A.R. van Eijdsen, B.J. Kiekebeld en D.S. Smit, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer 2014.
- P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht IB.*, Kluwer, hoofdstuk 3.2.16.B.b2.II (bijgewerkt tot 09-04-2015).
- A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Kluwer 2014.
- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer 2014, p. 104.
- Kluwer, *Vakstudie Invorderingswet*, art. 25A Invorderingswet 1990.
- Kluwer, *Vakstudie Inkomstenbelasting*, art. 3.64 Wet IB 2001.
- A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Kluwer 2014, p. 80.
- R. Russo, *Herinvesteringsreserve*, Kluwer 2004.
- R.C. de Smit, *Exitheffingen in de winstfeer: noodzakelijk?*, in: P. Kavelaars, *Totaalwinst*, Rotterdam: Service Point Erasmus Universiteit 2011.

Artikelen

- J. Avery Jones en P. Baker, *The multiple Amendment of Bilateral Double Taxation Conventions*, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2006/1.
- S.H.E. Bot en O. Nijhuis, *Het territorialiteitsbeginsel: weg ermee?*, *WFR* 2005/1161.
- C. Bruijsten, *NTFR* 2015-625.
- J. Doornebal, *Invulling van goed koopmansgebruik*, *NTFR* 2003, 469.
- S.C.W. Douma, A.O. Lubbers, *De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven*, *WFR* 2002/111.
- H. Lohuis, *Internationale aspecten van de herinvesteringsreserve*, *TFO* 2015/137.2.
- IJ. de Nies, *Eenzelfde economische functie en overheidsingrijpen binnen de herinvesteringsreserve*, *WFR* 2010/864.
- R. Russo, *Is staking bij doorschuiving van boekwinsten nog van belang?*, *Vakblad MKB-adviseur* 2008/5.
- R. Russo, *Ontwikkelingen in de herinvesteringsreserve*, *WFR* 2011/41.
- D.S. Smit, LL.M. en R.C. de Smit, *De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht*, *WFR* 2010/794.
- F.P.J. Snel, *Veroorzakingsbeginsel en compartimentering*, *WFR* 2007/1297.
- H. Vermeulen, *Ontwikkelingen bij de grensoverschrijdende herinvesteringsreserve*, *NTFR* 2013/1257.

Kamerstukken en beleid

- Kamerstukken II 1958-1959, 5380, nr. 3.
- Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3.
- Kamerstukken II 1999/2000, 27 209.
- Kamerstukken II 2007/2008, 31 206, nr. 6.
- Nr. CPP 2006/1173M, *Stcrt* 2006, 243, 5 december 2006.
- Besluit 8 maart 2010, DGB2010/1188M, V-N 2010/15.13.
- Nr. BLKB 2011/2061M, *Stcrt* 2011, 21 december 2011, *NTFR* 2011/2919.