

Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Investeringsaftrek

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

Besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M.

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit zijn de standpunten opgenomen op het gebied van de investeringsaftrek. Het is een actualisering van het besluit van 15 september 2009, nr. CPP2009/1116M, Staatscourant 2009, 1405. Nieuwe versoepelingen in dit besluit zien op milieuvriendelijke voertuigen, op bedrijfsmiddelen die nog niet op de energie- of milieulijst staan, op de vervanging van asbesthoudende daken en op gevallen waarin niet tijdig is gekozen voor investeringsaftrek. Verder zijn enkele verduidelijkingen en redactionele verbeteringen aangebracht.

1. Inleiding

In dit besluit zijn nieuwe standpunten opgenomen op het gebied van de investeringsaftrek. Waar nodig is rekening gehouden met de per 2014 geldende bepalingen. De nieuwe versoepelingen, deels gebaseerd op artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht en deels op artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen, betreffen - kort gezegd - de volgende onderwerpen.

Bij milieuvriendelijke voertuigen die op de milieulijst staan, mag voor de vraag of sprake is van een niet eerder gebruikt bedrijfsmiddel, worden aangesloten bij de omzetbelasting (onderdeel 2.3).

Het is onder voorwaarden mogelijk investeringsaftrek te verkrijgen voor voortbrengingskosten voor bedrijfsmiddelen die nog niet op de energie- of milieulijst stonden (onderdeel 2.4).

De vervanging van asbesthoudende daken mag onder voorwaarden geheel als investering worden beschouwd (onderdeel 4.5).

Het komt voor dat aan alle voorwaarden voor de toepassing van de kleinschaligheids-, energie- of milieu-investeringsaftrek wordt voldaan, maar dat is verzuimd een keuze daarvoor te maken bij de aangifte. In onderdeel 7 was al een versoepeling opgenomen voor de energie- en milieu-investeringsaftrek. Deze wordt nu vereenvoudigd en uitgebreid met de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (onderdeel 7.1).

Tot slot zijn enkele verduidelijkingen en redactionele verbeteringen aangebracht.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Aandelenvennootschap	Een vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld als bedoeld in artikel 8, achtste lid, onderdelen b of c, van de Wet VPB 1969
BFB, onderdeel 17	Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M; onderdeel 17 behelst het beleid voor ambtshalve verminderen en teruggeven
Bedrijfsmiddelen	Bedrijfsmiddelen als bedoeld in artikel 3.40 van de Wet IB 2001
EIA	Energie-investeringsaftrek
Gelieerde aandelenvennootschap	Een andere aandelenvennootschap waarbij sprake is van een gelieerdheid als bedoeld in artikel 8, achtste lid, onderdelen b of c, van de Wet VPB 1969
Groot-aandeelhouder	Natuurlijk persoon als bedoeld in artikel 8, achtste lid, onderdeel b, van de Wet VPB 1969
KIA	Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek
MIA	Milieu-investeringsaftrek
Naaste verwanten	Personen die behoren tot het huishouden van de belastingplichtige en bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of personen die behoren tot hun huishouden (artikel 3.46, eerste lid, onderdelen a en b, van de Wet IB 2001)
Samenwerkingsverband	Onderneming die voor rekening van meer dan één persoon wordt gedreven
Vamil	Willekeurige afschrijving op milieubedrijfsmiddelen (artikel 3.31 van de Wet IB 2001)
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

2. Bedrijfsmiddel

2.1 Zelfstandig bedrijfsmiddel of onderdeel van uitgesloten woonhuis; zonneboilers e.d.

Bij de EIA komt het voor dat wordt geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen die vervolgens door middel van een (operational) leasecontract ter beschikking worden gesteld aan derden. Deze derde kan een particulier zijn. In zo'n situatie moet voor de toepassing van de EIA worden beoordeeld of sprake is van een investering in een (niet uitgesloten) zelfstandig bedrijfsmiddel dan wel in een onzelfstandig onderdeel van een (uitgesloten) bedrijfsmiddel, zoals een woonhuis

(woonschip of tot bewoning dienend gedeelte). Van cruciaal belang is of een dergelijk bedrijfsmiddel onderdeel gaat uitmaken van het gebouw waarin/waaraan het object zal worden aangebracht. Als deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, is sprake van een investering in een woonhuis waarop de genoemde faciliteit niet kan worden toegepast; dat betekent tevens dat operational lease niet mogelijk is.

Op grond van artikel 3:4 BW is een bestanddeel van een zaak:

1. al hetgeen volgens verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt, of
2. een zaak die met de hoofdzaak zodanig is verbonden dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder beschadiging van betekenis.

De jurisprudentie over deze materie geeft geen eenduidig antwoord. Onder verwijzing naar deze jurisprudentie concludeer ik dat het niet altijd zeker is dat bijvoorbeeld een zonneboiler, -collector, -paneel als onroerend – als onzelfstandig onderdeel van het gebouw - bestempeld kan worden. Daarbij moet nog worden onderkend dat er verschillen zijn in installaties. Zo zijn er zonnepanelen die als het ware 'los op de daken gelegd worden' en panelen die slechts met een viertal schroeven worden bevestigd. Daarvan kan in mijn optiek niet worden gesteld dat zij onroerend zijn geworden. Voor zonneboilers is dat standpunt ook verdedigbaar onder meer onder verwijzing naar Hof 's-Gravenhage, 6 januari 1972, nr. 21/1971.

Gelet op het vorenstaande neem ik het standpunt in dat dergelijke zonneboilers, -collectoren en -panelen als afzonderlijke bedrijfsmiddelen kunnen worden aangemerkt, die geen onderdeel gaan uitmaken van de woning waarop of waaraan zij worden aangebracht. Operational lease is dan mogelijk. De uitsluiting van artikel 3.45, eerste lid, onderdeel c (onderdeel d, tot 2014), van de Wet IB 2001 is dan niet van toepassing.

2.2 Onderdeel van een bedrijfsmiddel: toepassing grens van € 450 of € 2.500 (2014)

Bedrijfsmiddelen waarvan het investeringsbedrag minder bedraagt dan € 450 of € 2.500 (vanaf 2014) behoren voor de KIA respectievelijk EIA en MIA (vanaf 2014) niet tot de bedrijfsmiddelen (artikel 3.45, tweede en vierde lid, van de Wet IB 2001, tekst vanaf 2014). Deze uitsluitingsbepalingen gelden voor het investeringsbedrag dat betrekking heeft op een zaak die als een zelfstandig bedrijfsmiddel moet worden aangemerkt. Daarnaast geldt de uitsluitingsbepaling voor verbeteringskosten van een bedrijfsmiddel. Als sprake is van een investering in een onzelfstandig onderdeel van een bedrijfsmiddel, geldt als investeringsbedrag voor eerdergenoemde uitsluitingsbepaling, het investeringsbedrag van het bedrijfsmiddel als geheel. Als het onderdeel niet gelijktijdig met het bedrijfsmiddel zelf is aangeschaft, zal een zelfstandige toets aan het hiervoor vermelde drempelbedrag noodzakelijk zijn. Het bovenstaande geldt voor de KIA (€ 450), de MIA en de EIA (beide € 2.500 vanaf 2014).

Voorbeeld

Een onderneming investeert in een nieuwe vrachtauto. Het investeringsbedrag bedraagt € 76.000. Tot het investeringsbedrag

behoort een bedrag van € 375 voor een dakspoiler. De dakspoiler staat op de energielijst. De spoiler is op grond van jurisprudentie over het begrip bedrijfsmiddel niet aan te merken als een zelfstandig bedrijfsmiddel.

Het investeringsbedrag van € 375 is niet als bedrijfsmiddel uitgesloten van EIA op grond van artikel 3.45, eerste lid, onderdeel a (vóór 2014) of artikel 3.45, vierde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 (vanaf 2014) omdat het bedrag onderdeel uitmaakt van de investering in één bedrijfsmiddel, waarvan het bedrag uitgaat boven, of gelijk is aan, € 2.500. Ik wijs er evenwel op dat vanaf 2014 voor de EIA en MIA de aanmelding van aangegane verplichtingen en gemaakte voortbrengingskosten bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (voorheen AgentschapNL) per melding ten minste € 2.500 moet bedragen.

Als de dakspoiler niet al bij de aanschaf van de vrachtauto was inbegrepen maar later wordt aangeschaft, dan zullen deze verbeteringskosten zijn uitgesloten als bedrijfsmiddel voor de EIA. De verbeteringskosten zijn immers lager dan € 2.500 (vanaf 2014) en € 450 (vóór 2014).

2.3 Niet eerder gebruikt bedrijfsmiddel; huur of lease gevolgd door aankoop en milieuvriendelijke voertuigen

Voor de EIA en de MIA geldt dat sprake moet zijn van een niet eerder gebruikt bedrijfsmiddel (artikel 3.42 en artikel 3.42a van de Wet IB 2001). Of daarvan sprake is als een zaak wordt aangeschaft na een bepaalde periode van huur of lease door de ondernemer, is afhankelijk van de fiscale positie die de zaak inneemt in het vermogen van de vervreemdende ondernemer. Deze positie wordt bepaald door de intentie die de vervreemdende ondernemer heeft met het desbetreffende activum.

Als bijvoorbeeld bij huur of lease van een zaak in een huur- of leasecontract een optie tot koop na een relatief korte periode na de ingebruikneming van de zaak door de huurder is opgenomen en deze optie ook daadwerkelijk in die korte periode wordt uitgeoefend, zal er voor de verkoper in het algemeen eerder sprake zijn van voorraad dan van een bedrijfsmiddel. De tijdelijke verhuur of lease doet aan het voornemen de zaak te verkopen niet af. De koper investeert dan in een niet eerder gebruikt bedrijfsmiddel omdat voordien bij de verkoper sprake was van voorraad terwijl bij de huurder nog geen sprake was van een bedrijfsmiddel.

Als in het huur- of leasecontract de optie tot koop niet is opgenomen, zal voor de verkoper in het algemeen sprake zijn van een bedrijfsmiddel. Hij beoogt de zaak door middel van verhuur of lease te exploiteren. Als de huurder of lessee daarna (al dan niet binnen korte tijd) tot koop van het gehuurde overgaat is dan ook sprake van een investering in een eerder gebruikt bedrijfsmiddel.

Gebleken is dat milieuvriendelijke voertuigen die als demonstratiemodel zijn gebruikt niet in aanmerking kunnen komen voor MIA of VAMIL omdat zij gelden als gebruikt. Met name bij deze voertuigen met een relatief nieuwe techniek bestaat behoefte aan demonstratiemodellen.

Goedkeuring

Voor milieuvriendelijke voertuigen die op de milieulijst staan, geldt dat deze als niet eerder gebruikt bedrijfsmiddel mogen worden aangemerkt als deze voldoen aan de vereisten voor nieuwe vervoermiddelen (landvoertuigen), zoals opgenomen in artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dat komt neer op maximaal zes maanden na eerste ingebruikneming of ten hoogste 6000 kilometer.

2.4 Nog niet aangewezen bedrijfsmiddel

Het kan voorkomen dat een belastingplichtige investeert in een bedrijfsmiddel dat op dat moment nog niet op de energie- of milieulijst staat. Voor de hierna volgende goedkeuring is van belang dat:

1. een bedrijfsmiddel op het moment van investeren voldoet aan de doelstelling van de regelingen, en
2. het feit dat het bedrijfsmiddel niet op de lijst staat, de ondernemer niet kan worden aangerekend.

Dat een bedrijfsmiddel niet op de lijst staat kan enkele oorzaken hebben:

- a. het bedrijfsmiddel is niet onder de aandacht gebracht van het desbetreffende ministerie;
- b. het bedrijfsmiddel is wel onder de aandacht van het desbetreffende ministerie gebracht maar op dat moment is niet voldoende aangetoond dat aan de (technische) voorwaarden zou worden voldaan.

In situatie a. is niet voldaan aan voorwaarde 2, investeringsaftrek (of Vamil) is dan niet mogelijk. In situatie b is wel voldaan aan voorwaarde 2, maar het aantonen dat aan de doelstelling wordt voldaan, is nog niet mogelijk. Bij b. kan nog onderscheid worden gemaakt tussen het geval dat het bedrijfsmiddel is ontwikkeld door een derde en het geval dat het bedrijfsmiddel is ontwikkeld door de aanmelder.

Als het bedrijfsmiddel door een derde is ontwikkeld, wordt het standpunt ingenomen dat de koper zich heeft kunnen realiseren dat geen Vamil, MIA of EIA mogelijk is. Als hij desondanks toch heeft geïnvesteerd, kunnen de gevolgen hem worden aangerekend. Er is dan geen goedkeuring mogelijk.

Goedkeuring

Als sprake is van de ontwikkeling van een bedrijfsmiddel binnen het eigen bedrijf dat, op het moment dat de ondernemer er in heeft geïnvesteerd, niet, maar later wel op de lijst is opgenomen, kan een verzoek om een goedkeuring worden gedaan. Een dergelijk verzoek moet worden gedaan binnen dezelfde termijn die geldt voor ambtshalve vermindering en wordt gericht aan Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen/Cluster Vpb-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

3 Uitgesloten bedrijfsmiddelen

3.1 Ter beschikking stellen; algemeen

Bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om - direct of indirect - hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden, komen niet in aanmerking voor de KIA (artikel 3.45, tweede lid, van de Wet IB 2001).

Bij investeringen in bepaalde roerende zaken maak ik een onderscheid tussen enerzijds het rechtstreeks als zodanig ter beschikking stellen aan derden en anderzijds het binnen het kader van de eigen bedrijfsuitoefening gebruiken. Bij dit onderscheid kan naar mijn mening de hoofdwerkzaamheid van de onderneming van belang zijn.

a. de hoofdwerkzaamheid van de onderneming is gericht op het ter beschikking stellen

Als de hoofdwerkzaamheid van de onderneming is gericht op het ter beschikking stellen van roerende zaken, ook in het geval van een kortstondige periode, komen deze niet in aanmerking voor KIA. In die situatie wordt een prijs betaald om gebruik te mogen maken van het desbetreffende bedrijfsmiddel als zodanig. Als voorbeelden valt hierbij te denken aan speciaal voor verhuur bestemde roerende zaken zoals videobanden, dvd's, gereedschappen, stoelen, servies, steigers, tenten, fietsen, aanhangwagens, kano's en dergelijke.

b. het ter beschikking stellen van het desbetreffende bedrijfsmiddel is niet het bedrijfsdoel

Een investering in een bedrijfsmiddel dat ter beschikking wordt gesteld kan onder de volgende omstandigheden in principe in aanmerking komen voor investeringsaftrek. Als het ter beschikking stellen van het desbetreffende bedrijfsmiddel:

- geen bedrijfsdoel op zichzelf is,
- als ondergeschikte nevenprestatie uitsluitend deel uitmaakt van een meer omvattende dienstverlening waarvoor een all-in-prijs wordt berekend,
- dit geheel van diensten de hoofdwerkzaamheid is van de onderneming, en
- deze dienstverlening op zichzelf niet is aan te merken als het verhuren of op andere wijze ter beschikking stellen van het bedrijfsmiddel als zodanig.

Hierbij kan worden gedacht aan het ter beschikking stellen van bestek in een restaurant, een pan bij het geven van kookles, een zadel bij het geven van paardrijles, een golfclub bij een midgetgolfspel, een bowlingbal bij een bowlingspel, een paintballgeweer bij een paintballspel.

3.2 Mate van ter beschikking stellen: speelautomaten en dergelijke

De Vereniging Automatenhandel Nederland (VAN) heeft (in het verleden) een model-exploitatieovereenkomst opgesteld waarbij aan de exploitant toebehorende speelautomaten bij derden ter exploitatie worden geplaatst. In een dergelijke situatie is enerzijds sprake van ter beschikking stellen aan derden in de zin van artikel 3.45, tweede lid, van de Wet IB 2001, anderzijds is sprake van aanwending daarvan binnen de eigen onderneming.

Ik neem het standpunt in dat exploitanten die gebruik maken van bovengenoemde modelovereenkomst, in aanmerking komen voor investeringsaftrek ter zake van investeringen in speelautomaten. Bij toepassing van deze modelovereenkomst - het gaat dan om overeenkomsten waarbij de opbrengst voor minder dan 70% toekomt aan de derde waar de automaat geplaatst is - is geen sprake van het hoofdzakelijk ter beschikking stellen van bedrijfsmiddelen aan derden in de zin van artikel 3.45, tweede lid, van de Wet IB 2001. Dit standpunt geldt eveneens voor zogenoemde kinderautomaten (automaten waarop "een ritje" kan worden gemaakt).

3.3 Timecharters

In zijn arrest van 22 mei 1991, nr. 26 935, heeft de Hoge Raad beslist dat het in reischarter geven van een schip voor de toepassing van de WIR niet kan worden aangemerkt als het ter beschikking stellen van dat schip in de zin van artikel 61a, vijfde lid, aanhef en onderdeel i, van de Wet IB 1964 (tekst 1983).

Het in time-charter geven van een schip wordt voor de toepassing van de KIA eveneens niet als ter beschikking stellen in de zin van artikel 3.45, tweede lid, van de Wet IB 2001 aangemerkt.

4 Investeren

4.1 Investeren bij samenwerkingsverbanden

4.1.1 EIA en MIA bij samenwerkingsverbanden. Drempelbedrag (tot 2014)

De drempels genoemd in artikel 3.42, derde lid, en artikel 3.42a, derde lid, van de Wet IB 2001 (tekst tot 2014) moeten per ondernemer worden beoordeeld. Voor een vennoot in een samenwerkingsverband wordt derhalve in beginsel slechts gelet op zijn aandeel in de investeringen binnen het vennootschappelijke verband. Fiscaalrechtelijk bezien drijft iedere vennoot immers – in het vennootschappelijke verband - zijn eigen onderneming.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij samenwerkingsverbanden op gezamenlijk, ondertekend verzoek uitsluitend voor de vraag of het drempelbedrag wordt overschreden, de beoordeling geschiedt naar het totale bedrag van de investeringen van de gezamenlijke vennoten van het samenwerkingsverband. Het verzoek moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting van het jaar waarop de investering betrekking heeft, van een of meer vennoten onherroepelijk vaststaat. Daarbij verklaren de belastingplichtigen er mee in te stemmen dat bij vervreemding van het desbetreffende bedrijfsmiddel de toepassing van artikel 3.47, eerste lid, van de Wet IB 2001 voor de gezamenlijke vennoten plaatsvindt over de overdrachtsprijs van het bedrijfsmiddel.

4.1.2 Investeringsbedrag per bedrijfsmiddel minder dan € 450 of € 2500 (2014)

Niet tot de bedrijfsmiddelen worden gerekend bedrijfsmiddelen waarvan het investeringsbedrag minder bedraagt dan € 450 (KIA) of € 2500 (EIA, MIA vanaf 2014 (artikel 3.45 van de Wet IB 2001)). De

beoordeling van deze uitsluiting dient plaats te vinden per bedrijfsmiddel en niet per ondernemer. Het is dus voor deze beoordeling niet van belang uit hoeveel vennoten een samenwerkingsverband bestaat.

4.1.3 KIA en de samentelbepaling bij samenwerkingsverbanden

Als ondernemers deel uitmaken van een samenwerkingsverband geldt een samentelbepaling voor de bepaling van de hoogte van de investeringen (artikel 3.41, derde lid, van de Wet IB 2001). Deze bepaling is ook van toepassing in situaties waarin het samenwerkingsverband een zogenoemde kostenmaatschap opricht waarin de investering wordt gedaan. De investering telt dan mee voor de bepaling van de hoogte van de investeringen van het samenwerkingsverband.

4.1.4 Verdeling investeringsverplichtingen over de vennoten

Als sprake is van een samenwerkingsverband, is de vraag welke verdeelsleutel bij de bepaling van de hoogte van de investeringsaftrek per firmant als uitgangspunt dient te worden genomen. Een reguliere wetstoepassing leidt er toe dat door elke deelnemer is geïnvesteerd naar rato van zijn gerechtigdheid tot de (over)winst.

Goedkeuring

Ik keur goed dat uitsluitend voor de toepassing van de investeringsaftrek, voor het antwoord op de vraag in welke mate de vennoten hebben geïnvesteerd, bij het standpunt van belastingplichtigen kan worden aangesloten. Ik stel hierbij de volgende voorwaarden:

- a. alle vennoten hanteren hetzelfde verdelingscriterium;
- b. de verdeling vindt plaats op redelijke basis (zie hierna);
- c. de verdeling vindt toepassing op alle vormen van investeringsaftrek;
- d. de verdeling vindt toepassing op alle vennootschappelijke investeringen van de deelnemers aan het samenwerkingsverband;
- e. bij de berekening van de desinvesteringsbijtelling mag niet van een andere verdeling worden uitgegaan dan destijds bij de investeringsaftrek is gehanteerd; en
- f. een gezamenlijk, ondertekend verzoek waarin de keuze van de verdeelsleutel is opgenomen en akkoord wordt gegaan met de voorwaarden, wordt ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting/premieheffing volksverzekeringen of de aanslag vennootschapsbelasting van een van de deelnemers aan het samenwerkingsverband onherroepelijk vaststaat.

ad b. Redelijke verdeling

De inspecteur toetst of sprake is van een redelijke verdeling. In het algemeen kan een verdeling worden aanvaard volgens bijvoorbeeld:

- de kapitaalsverhouding,
- de aandelen in de stille reserves,
- de aandelen in de winst,
- of gelijke delen.

Omdat de kapitaalsverhouding pas kenbaar is na een tussentijdse afsluiting van de boeken, mag de kapitaalsverhouding volgens de eindbalans van het laatst afgesloten boekjaar als uitgangspunt worden genomen, mits die verdeling tot een redelijke uitkomst leidt.

Van een redelijke verdeling van een investering over de leden van het samenwerkingsverband is geen sprake als een investering geheel wordt toegerekend aan de beherende vennoten terwijl commanditaire vennoten/natuurlijke personen wettelijk zijn uitgesloten van de faciliteit. Bij een verdeling van de investering over uitsluitend de beherende vennoten wordt de uitsluiting van commanditaire vennoten voor de artikelen 3.42 en 3.42a van de Wet IB 2001 buiten werking gesteld. Een dergelijke verdeling is niet toegestaan. Tijdens de parlementaire behandeling is aandacht besteed aan investeringen binnen een commanditaire vennootschap in relatie tot de uitsluitingsbepalingen voor de commanditaire vennoot/natuurlijk persoon. Daarbij is aangegeven dat o.a. voor de investeringsaftrek alleen de ondernemers en rechtspersonen meetellen (Kamerstukken II 1999/2000, nr. 26 727, nr. 17, p. 62). Daardoor wordt over het deel van het investeringsbedrag dat niet aan de ondernemers en rechtspersonen in het samenwerkingsverband wordt toegerekend, geen investeringsaftrek genoten.

Van een onredelijke verdeling is geen sprake als het totale bedrag van de investeringsaftrek niet is gemaximeerd tot het bedrag dat bij een verdeling overeenkomstig de gerechtigdheid tot de (over)winst zou zijn genoten.

Als de leden van een samenwerkingsverband onderling geen afspraken maken over de verdeling van de investeringsaftrek over gezamenlijke investeringen of als niet voldaan is aan de hiervoor vermelde voorwaarden, zal de inspecteur een verdeelsleutel op basis van de winstgerechtigdheid als uitgangspunt nemen.

4.1.5 Overige standpunten over verdeling van investeringsaftrek over deelnemers samenwerkingsverband

4.1.5.1 Plafond EIA bij een CV met twee beherende vennoten

Als sprake is van een samenwerkingsverband tellen bij het bepalen van het maximale bedrag aan energie-investeringen op grond van artikel 3.42, vierde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 alleen de energie-investeringen van de andere ondernemers en de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting in het samenwerkingsverband mee. Commanditaire vennoten tellen dus niet mee.

Voorbeeld

Een samenwerkingsverband bestaat uit zes deelnemers, twee beherende vennoten en vier commanditaire vennoten. De totale energie-investering van het samenwerkingsverband bedraagt € 150.000.000. De beherende vennoten zijn ieder gerechtigd tot 40% van de energie-investering (ieder € 60.000.000), de commanditaire vennoten ieder tot 5%. Het plafond voor het desbetreffende kalenderjaar bedraagt € 118.000.000. Het voor ieder van de beherende vennoten geldende plafond wordt als volgt bepaald:

$60.000.000/120.000.000 \times \text{€ } 118.000.000 = \text{€ } 59.000.000$

(dus niet: $60.000.000/150.000.000 \times \text{€ } 118.000.000 = \text{€ } 47.200.000$)

4.2 Berekening investeringsaftrek en desinvesteringsbijtelling bij toepassing herinvesteringsreserve of ruilarresten

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 24 december 1975, nr. 17 795, beslist dat bij aanwending van een vervangingsreserve de investeringsaftrek behoort te worden verleend over het met de vervangingsreserve verminderde investeringsbedrag (investeringsaftrek zoals die gold tot 24 mei 1978). Het door de Hoge Raad met betrekking tot de investeringsaftrek ingenomen standpunt heeft, naar uit het arrest blijkt, tot gevolg dat de eventuele desinvesteringsbijtelling voor het afgestane bedrijfsmiddel wordt berekend over de verkoopwaarde verminderd met de vervangingsreserve, welk bedrag gelijk is aan de boekwaarde van dat bedrijfsmiddel. In geval van ruil van bedrijfsmiddelen had de Hoge Raad reeds in deze geest geoordeeld (13 maart 1968, nr. 15 848 en 15 oktober 1969, nr. 16 194).

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de berekening van de investeringsaftrek als vermeld in artikel 3.40 van de Wet IB 2001 als grondslag wordt genomen de kostprijs van het bedrijfsmiddel waarin wordt geherinvesteerd, zonder dat deze is verminderd met de op voet van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 gevormde herinvesteringsreserve ter zake van het afgestane bedrijfsmiddel, onder de hierna vermelde voorwaarden.

Hierbij merk ik nog het volgende op. Bij de bepaling van het investeringsbedrag, zoals bedoeld in artikel 3.41, tweede lid, 3.42, derde lid, en 3.42a, derde lid, van de Wet IB 2001, moet, als meer vormen van investeringsaftrek van toepassing zijn op de investering, dezelfde grondslag in aanmerking worden genomen. Wellicht ten overvloede wijs ik er in verband met het vorenstaande op, dat het in voorkomende situaties voor belastingplichtigen onvoordelig kan zijn gebruik te maken van de in dit besluit verleende goedkeuring. Voor gevallen waarin de zogenoemde ruilarresten toepassing vinden, geldt mutatis mutandis hetzelfde. Een belastingplichtige mag per bedrijfsmiddel bepalen of hij gebruik maakt van de goedkeuring.

Aan de toepassing van deze goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- a. Is investeringsaftrek genoten over de kostprijs van een bedrijfsmiddel zonder dat deze is verminderd met de op voet van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 gevormde herinvesteringsreserve ter zake van het afgestane bedrijfsmiddel, dan zal de belastingplichtige zich bij desinvestering van zowel het vervangende als het afgestane bedrijfsmiddel niet op het standpunt stellen dat hij, bij het bepalen van de hoogte van de desinvesteringsbijtelling, de boekwaarde ten tijde van de inruil als grondslag wenst te hanteren (overeenkomstig de opvatting van de Hoge Raad). Als grondslag zal gelden de overdrachtprijs dan wel de waarde in het economische verkeer.

- b.* Als blijkt dat is uitgegaan van een te hoge grondslag voor het berekenen van investeringsaftrek, wordt de belastingplichtige geacht geen verzoek om toepassing van het onderhavige besluit te hebben gedaan, zodat de investeringsaftrek alsnog overeenkomstig de opvatting van de Hoge Raad moet worden berekend.

Als blijkt dat de belastingplichtige bij vervreemding van het bedrijfsmiddel waarvoor de investeringsaftrek op basis van het onderhavige besluit in aanmerking is genomen, - in strijd met voorwaarde *a* - zich alsnog op het standpunt stelt dat de boekwaarde van het afgestane bedrijfsmiddel de grondslag voor de desinvesteringsbijtelling moet vormen, dan wel als blijkt dat een situatie zoals beschreven bij voorwaarde *b* zich heeft voorgedaan, kan in ieder geval gedurende vijf kalender (boek-)jaren na het jaar waarin deze situaties zijn geconstateerd, geen beroep op dit onderdeel van het besluit worden ingewilligd. Voor de relevante (toekomstige) investeringen zal dan overeenkomstig de opvatting van de Hoge Raad investeringsaftrek worden verleend en desinvesteringsbijtelling worden toegepast.

De belastingplichtige die in aanmerking wenst te komen voor investeringsaftrek volgens bovenstaande regeling, moet voor elk jaar waarin een dergelijke investering plaatsvindt, een opgemaakte en ondertekende verklaring overleggen (volgens het model in bijlage 1), onder vermelding van de overigens voor de toepassing van dit besluit van belang zijnde gegevens. De verklaring moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapbelasting van het jaar waarop de investering betrekking heeft, onherroepelijk vaststaat.

Zonder de bovenvermelde verklaring kan van de onderhavige goedkeuring geen gebruik worden gemaakt. Zie bijlage 1 bij dit besluit.

De hiervoor onder *b* genoemde voorwaarde alsmede de sancties hierop, strekken ertoe misbruik van bovenstaande regeling te voorkomen. Een dergelijk misbruik acht ik bijvoorbeeld aanwezig als de inruilprijs van het vervangen bedrijfsmiddel doelbewust wordt verhoogd teneinde voor het nieuw aangeschafte bedrijfsmiddel een hoge grondslag voor de berekening van investeringsaftrek te creëren. Dit geldt eveneens als bij de bepaling van de grondslag voor de berekening van investeringsaftrek doelbewust wordt uitgegaan van de - in vele branches gebruikelijke - zogenoemde bruto-adviesprijzen, zonder dat rekening gehouden wordt met de aldaar gebruikelijke kortingen die zouden worden verleend als geen sprake is van inruil. De kortingen worden dan verleend in de vorm van een hogere inruilprijs. Ik wijs hierbij op de uitspraken van Hof Leeuwarden van 11 februari 1983, nr. 915/82, en Hof Arnhem 8 februari 1989, nr. 2693/1987, gewezen onder de werking van artikel 61a van de Wet IB 1964. Ik acht het onjuist dat de grondslag voor het berekenen van investeringsaftrek elementen bevat die op deze wijze leiden tot een te hoge investeringsaftrek.

4.3 Investeringsaftrek en afboeking bestedingsreserve

Culturele instellingen en lichamen zonder aandeelhouders of deelgerechtigden die een sociaal belang behartigen en de winst hoofdzakelijk behalen met behulp van vrijwilligers, kunnen een zogenoemde bestedingsreserve vormen (artikel 12 van de Wet VPB).

Goedkeuring

Voor de toepassing van de investeringsaftrek keur ik goed dat onderdeel 4.2 van dit besluit op overeenkomstige wijze wordt toegepast in de situatie waarin een bestedingsreserve wordt afgeboekt op de aanschaffings-, voortbrengings- of verbeteringskosten van bedrijfsmiddelen.

4.4 Investeren na teloorgaan bedrijfsmiddel door calamiteit; plafond kleinschaligheidsaftrek

Als in een boekjaar een door een calamiteit telorgegaan net aangeschaft bedrijfsmiddel wordt vervangen, kunnen de wettelijke regels er toe leiden dat minder of zelfs geen recht bestaat op KIA. Bij de invoering van de investeringsaftrek is bepaald dat als voor KIA wordt gekozen, het niet mogelijk is bepaalde bedrijfsmiddelen buiten aanmerking te laten. De wetgever wilde niet dat een belastingplichtige door manipulatie zijn investeringsaftrek zou kunnen maximaliseren. In de bovenbedoelde situatie is daarvan geen sprake.

Goedkeuring

Als in een boekjaar een door een calamiteit telorgegaan net aangeschaft bedrijfsmiddel wordt vervangen, keur ik goed dat het telorgegane bedrijfsmiddel niet meetelt voor de toepassing van de investeringsaftrek. De goedkeuring ziet op de investeringsaftrek; het is dus niet mogelijk gebruik te maken van de goedkeuring voor de toepassing van de KIA en tegelijk voor de toepassing van de MIA of EIA wèl uit te gaan van twee investeringen (als het bedrijfsmiddel op de energie- of milieulijst zou staan).

Voorbeeld

X koopt een vrachtwagen voor € 102.000. Een week na de aankoop gaat de vrachtwagen in vlammen op. Van de verzekeringspenningen wordt meteen daarna - opnieuw - een zelfde vrachtwagen gekocht. In het boekjaar wordt derhalve voor € 204.000 aan vrachtwagens gekocht. Overigens heeft X geen investeringen gedaan. De KIA bedraagt in dat jaar € 7.783. Was er geen brand geweest dan had de KIA € 15.470 bedragen (één vrachtwagen). Door de goedkeuring telt de eerste investering van € 102.000 niet mee. X krijgt KIA over € 102.000.

4.5 Vervanging asbesthoudende daken

Vanaf 2014 zijn woonhuizen en woonschepen niet langer uitgesloten van MIA. Beoogd is bedrijfsmatige verhuurders van woonruimte in aanmerking te laten komen voor MIA als zij asbesthoudende daken van woonhuizen vervangen. Bij de parlementaire behandeling heb ik toegezegd voor zoveel nodig goed te keuren dat bij de vervanging van asbesthoudende daken sprake is van een verbetering (investering) en niet van onderhoud (Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 11, p. 73). Onderstaande goedkeuring voorziet daarin en geldt vanaf 2014 ook voor niet-woningen.

Goedkeuring

Met ingang van 1 januari 2014 mag onder onderstaande voorwaarde de vervanging van asbesthoudende daken, dakgoten of gevels (milieulijst 2014 nummers F6390, C6400) voor de investeringsaftrek als investering worden aangemerkt. Er hoeft dus geen onderscheid te worden gemaakt tussen onderhoud en verbetering. De totale uitgave mag als investering worden aangemerkt. Dat betekent dat niet alleen MIA kan worden verkregen maar – als aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan – ook KIA.

De voorwaarde luidt dat de belastingplichtige die gebruik maakt van de goedkeuring ook in zijn winstbepaling rekening moet houden met het feit dat de dakvervanging is aangemerkt als investering. De onderhoudscomponent mag dus niet ineens als kosten in mindering worden gebracht bij het bepalen van de winst, maar moet ook als investering worden behandeld. Op investeringen wordt afgeschreven, mogelijk kan de belastingplichtige gebruik maken van de Vamil.

5. Uitgesloten verplichtingen voor de investeringsaftrek

5.1 Verplichtingen tussen naaste verwanten

5.1.1 Inleiding

Voor de investeringsaftrek blijven buiten aanmerking verplichtingen aangegaan tussen naaste verwanten (artikel 3.46, eerste lid, onderdelen a en b, van de Wet IB 2001).

De Minister heeft de bevoegdheid te bepalen dat het eerste lid geen toepassing vindt (artikel 3.46, tweede lid, van de Wet IB 2001). Ik heb besloten bij verplichtingen tussen naaste verwanten van de ontheffingsbevoegdheid gebruik te maken. Hierbij machtig ik de inspecteurs namens mij deze ontheffing te verlenen, waarbij de volgende uitgangspunten gelden.

5.1.2 Uitgangspunten en toelichting

5.1.2.1 Verwerving of verbetering bedrijfsmiddelen

Voor de toepassing van de investeringsaftrek komen in aanmerking reële verplichtingen die zijn aangegaan tussen naaste verwanten voor de verwerving of verbetering van bedrijfsmiddelen.

5.1.2.2 Beïnvloeding hoogte investeringsaftrek

Als transacties tussen naaste verwanten zodanig worden uitgevoerd dat hierdoor getracht wordt (het percentage van) de investeringsaftrek te beïnvloeden, komen de hieruit voortvloeiende verplichtingen niet voor ontheffing in aanmerking, tenzij deze uitvoering van de transactie ook tussen derden gebruikelijk is.

5.1.2.3 Toerekening aangegane verplichting

Het ontmoet bij mij geen bezwaar dat men, als een verplichting betrekking heeft op zowel voor investeringsaftrek in aanmerking komende bedrijfsmiddelen als op overige zaken, deze verplichting zoveel mogelijk toerekent aan die bedrijfsmiddelen tot maximaal de waarde in het economische verkeer van die bedrijfsmiddelen. Als in het kader van een overdracht of overgang van een landbouwbedrijf grond wordt verworven, waarop de landbouwwijziging van toepassing is (artikel 3.12 van de Wet IB 2001), kan voor de

toerekening van investeringsbijdragen de desbetreffende grond in aanmerking worden genomen voor de waarde in verpachte staat, tenzij partijen een hogere waarde zijn overeengekomen.

5.1.2.4 Verplichtingen tussen naaste verwanten

Het moet gaan om reële verplichtingen tot betaling aangegaan tussen naaste verwanten voor de verwerving of verbetering van een bedrijfsmiddel. Schulden ter zake van de verwerving of verbetering van een bedrijfsmiddel aan de naaste verwant moeten met name voor wat betreft looptijd, aflossingsschema en te stellen zekerheden voldoen aan hetgeen tussen derden gebruikelijk is. Bovendien mag geen sprake zijn van een kennelijk vooruitlopen op een erfrechtelijke verkrijging (schuldig blijven zonder rekening te houden met bijvoorbeeld de leeftijd van de naaste verwant tegenover wie de verplichtingen worden aangegaan). Als een lening met het oog op de toepassing van de regeling van durfkapitaal (artikel 5.17, eerste lid, van de Wet IB 2001, tot 2013) is achtergesteld en voor het overige als tussen derden gebruikelijk kan worden beschouwd, komt de ondernemer/geldlener in aanmerking voor investeringsaftrek.

Als een schuld een lager rentepercentage draagt dan vermeld in de zogenoemde marktrentebesluiten (o.a. besluit van 28 november 2013, nr. BLKB2013/2197M), wordt als verplichting aangemerkt de contante waarde van de contractueel te verrichten betalingen voor rente en aflossing; daarbij wordt de marktrente als bedoeld in voornoemd besluit in het jaar van aangaan van de verplichtingen als disconteringsfactor toegepast.

Ter voldoening aan de verplichtingen tussen naaste verwanten voor de verwerving of verbetering van bedrijfsmiddelen kunnen bijvoorbeeld ook de daarop betrekking hebbende schulden aan derden worden overgenomen. Civielrechtelijk wordt dit aangeduid als passief-subjectieve novatie in de vorm van delegatie. Ook kan verrekening van een op de balans voorkomende vordering ter zake van achterstallig loon plaatsvinden. De verplichtingen moeten schriftelijk worden vastgelegd.

5.1.2.5 Verandering of niet-nakoming van verplichtingen

Niet-nakoming van de verplichtingen dan wel verandering achteraf van de verplichtingen ten gunste van degene die de verplichtingen is aangegaan, binnen een termijn van vijf jaren na de aanvang van het kalender(boek)jaar waarin de oorspronkelijke verplichtingen zijn aangegaan, leidt tot bijtelling van de toegepaste investeringsaftrek, als ware het een desinvesteringsbijtelling. Van veranderingen van verplichtingen is bijvoorbeeld sprake als, ingeval van schuldig blijven door de naaste verwant tegenover wie de verplichtingen zijn aangegaan:

- wijzigingen van rentepercentages of aflossingsschema's worden toegestaan, of
- door deze schenkingen of kwijtscheldingen worden gedaan of
- als de betalingen van verschuldigde rente en aflossing niet plaatsvinden. Als betrokkene aannemelijk kan maken dat deze verandering op zakelijke gronden berust, of als blijkt dat de verandering losstaat van de tussen partijen bestaande contractuele verhouding, blijft bijtelling achterwege.

5.1.2.6 Bedrijfsmiddel eerder in nalatenschap

Als van een naaste verwant een bedrijfsmiddel wordt verworven dat binnen een termijn van drie jaren vóór het tijdstip van de verwerving tot een nalatenschap heeft behoord waartoe degene die het desbetreffende bedrijfsmiddel verwerft gerechtigd was, wordt investeringsaftrek toegepast tot maximaal het bedrag van de desinvesteringsbijtelling die bij de vervreemder ter zake van de vervreemding van dat bedrijfsmiddel is toegepast.

5.1.3 Bepaling van de investeringsaftrek (artikel 3.41, tweede lid, 3.42, derde lid en 3.42a, derde lid, Wet IB 2001)

Bij de bepaling van de investeringsaftrek over het jaar waarin de verplichtingen waarop de ontheffing betrekking heeft, zijn aangegaan, wordt in het totale investeringsbedrag mede begrepen de waarde in het economische verkeer van alle bedrijfsmiddelen, die in dat jaar zijn verkregen uit verplichtingen, genoemd in artikel 3.46, eerste lid, van de Wet IB 2001 en waarvoor ontheffing wordt of zou kunnen worden verkregen. De investeringsaftrek voor het desbetreffende bedrijfsmiddel bedraagt dan het met inachtneming van voorgaande volzin voor dat jaar van toepassing zijnde bedrag of percentage toegepast op de reële verplichting aangegaan voor dat bedrijfsmiddel.

5.1.4 Verzoek

Een verzoek om toepassing van investeringsaftrek in de bovenbedoelde situaties wordt door de inspecteur slechts ingewilligd, als hij in het bezit is van een volgens bijgevoegd model opgemaakt en door de belastingplichtige ondertekend verzoek om ontheffing, de verklaring met betrekking tot de bijtelling bij het niet nakomen van de verplichtingen (beide bijlage 2), alsmede van een afschrift van de schriftelijk vastgelegde overeenkomst. Het verzoek moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting van het jaar waarop de investering betrekking heeft, onherroepelijk vaststaat.

5.1.5 Overige situaties

In andere situaties dan die in dit onderdeel van het besluit wordt geen investeringsaftrek verleend. Belanghebbenden behoeven derhalve niet naar mij te worden verwezen.

5.2 Ontheffing bij verplichtingen tussen gerechtigden tot een nalatenschap

5.2.1 Inleiding

Voor de investeringsaftrek blijven buiten aanmerking verplichtingen aangegaan tussen gerechtigden tot een nalatenschap waartoe het bedrijfsmiddel behoort (artikel 3.46, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001). De Minister heeft de bevoegdheid te bepalen dat het eerste lid geen toepassing vindt (artikel 3.46, tweede lid, van de Wet IB 2001). Ik heb besloten voor verplichtingen tussen gerechtigden tot een nalatenschap van deze ontheffingsbevoegdheid gebruik te maken. Hierbij machtig ik de inspecteurs namens mij deze ontheffing te verlenen, waarbij de volgende uitgangspunten gelden.

5.2.2 Uitgangspunten en toelichting

5.2.2.1 Gehele of gedeeltelijke overgang onderneming

Voor de investeringsaftrek komen in aanmerking reële verplichtingen wegens overbedeling aangegaan tussen gerechtigden tot een nalatenschap voor de verwerving van een bedrijfsmiddel in het kader van een overname van een onderneming die is gestaakt door overlijden (artikel 3.58, eerste lid, van de Wet IB 2001) waarbij geen beroep is gedaan op de doorschuivingsmogelijkheid (artikel 3.62 van de Wet IB 2001). Daarbij dient de onderneming in haar geheel dan wel voor een zelfstandig of evenredig deel over te gaan en te worden voortgezet.

5.2.2.2 Overgang losse bedrijfsmiddelen

Bij de overgang van losse bedrijfsmiddelen, ongeacht of deze kan leiden tot het aangaan van verplichtingen wegens overbedeling, wordt geen investeringsaftrek toegepast. Hetzelfde geldt voor de overgang van zaken uit het privévermogen van de erflater. Als laatstgenoemde zaken naast de onderneming worden verkregen en deze bij de verkrijger deel gaan uitmaken van het ondernemingsvermogen, worden deze meegeteld als maakten ze deel uit van de onderneming van de erflater.

5.2.2.3 Overbedeling

Onder overbedeling wordt hier verstaan al hetgeen bij verdeling van de nalatenschap wordt verkregen, gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer, onder aftrek van de verkrijging krachtens erfrecht, zoals deze voor de heffing van erfbelasting in aanmerking wordt genomen, doch minimaal onder aftrek van de krachtens erfrecht vast te stellen, al dan niet ingeroepen, legitieme portie (artikel 4:63 e.v. BW).

Een erfgenaam die is onterfd en geen beroep doet op zijn legitieme portie en die zaken uit de nalatenschap overneemt, wordt voor de toepassing van dit besluit geacht te hebben verkregen bij verdeling. De door hem aangegane verplichtingen blijven buiten aanmerking tot het beloop van zijn legitieme portie.

5.2.2.4 Verplichtingen wegens overbedeling

Het moet gaan om reële verplichtingen tot betaling wegens overbedeling aangegaan jegens de overige erfgenamen. Het overnemen van schulden is in het kader van erfrechtelijke verkrijgingen niet het aangaan van verplichtingen voor de verwerving van een bedrijfsmiddel, aangezien bij erfrechtelijke verkrijgingen sprake is van een overgang onder algemene titel. Dit is anders bij het aangaan van verplichtingen tussen naaste verwanten alwaar door het overnemen van schulden invulling wordt gegeven aan de betalingsverplichting jegens deze naaste verwant.

Schulden ter zake van de overbedeling aan de overige erfgenamen moeten met name voor wat betreft looptijd, aflossingsschema en te stellen zekerheden voldoen aan hetgeen tussen derden gebruikelijk is. Als een schuld een lager rentepercentage draagt dan vermeld in de zogenoemde marktrentebesluiten (o.a. besluit van 5 december 2012, nr. BLKB2012/1865M), wordt als verplichting aangemerkt de contante waarde van de contractueel te verrichten betalingen voor rente en aflossing; daarbij wordt de marktrente als bedoeld in voormeld besluit

in het jaar van aangaan van de verplichting, als disconteringsfactor toegepast. De verplichtingen behoren schriftelijk te worden vastgelegd.

5.2.2.5 Verandering of niet-nakoming van verplichtingen

De volgende omstandigheden leiden tot gehele bijtelling van de toegepaste investeringsaftrek, als ware het een desinvesteringsbijtelling:

- niet-nakoming van de verplichtingen of
- verandering achteraf van de verplichtingen ten gunste van degene die de verplichtingen is aangegaan, binnen een termijn van vijf jaren na de aanvang van het kalender(boek)jaar waarin de oorspronkelijke verplichtingen zijn aangegaan.

Van verandering van verplichtingen is bijvoorbeeld sprake als, in geval van schuldig blijven, door de overige erfgenamen wijzigingen van rentepercentages of aflossingsschema's worden toegestaan of door dezen schenkingen dan wel kwijtscheldingen worden gedaan of als de betalingen van verschuldigde rente en aflossing niet plaatsvinden.

Als betrokkene aannemelijk kan maken dat deze verandering op zakelijke gronden berust, of als blijkt dat de verandering losstaat van de tussen partijen bestaande contractuele verhouding, blijft bijtelling achterwege.

5.2.3 Vaststelling verplichtingen wegens overbedeling

5.2.3.1 Evenredige verdeling verplichtingen

De reëel aangegane verplichtingen wegens overbedeling worden naar evenredigheid verdeeld over de bedrijfsmiddelen en hetgeen overigens door de overnemende ondernemer bij de verdeling van de nalatenschap wordt verkregen. Daarbij worden deze bedrijfsmiddelen en de overige zaken gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer ten tijde van het overlijden van de erflater.

5.2.3.2 Landbouwgrond

In afwijking van het vorenstaande wordt de in het kader van een overdracht of overgang van een landbouwbedrijf verworven grond waarop de landbouwvrijstelling van toepassing is (artikel 3.12 van de Wet IB 2001), voor de evenredige verdeling in aanmerking genomen voor de waarde in verpachte staat, tenzij partijen een hogere waarde zijn overeengekomen.

5.2.3.3 Notariële akte van verdeling

Een notariële akte van verdeling is vereist. De dagtekening daarvan geldt voor de toepassing van dit besluit als het moment van definitieve verdeling en als het moment van aangaan van verplichtingen.

5.2.3.4 Formule

In formule kan hetgeen aldus aan de bovenbedoelde bedrijfsmiddelen kan worden toegerekend, als volgt worden weergegeven:

$$\frac{B}{V} \times R = X$$

B: bedrijfsmiddel(en) naar de waarde in het economische verkeer ten tijde van het overlijden;
V: al hetgeen bij verdeling verkregen is naar de waarde zoals bovenbeschreven ten tijde van het overlijden;
R: reële verplichtingen wegens overbedeling;
X: het bedrag (tot maximaal het bedrag van de reële verplichtingen wegens overbedeling) waarover investeringsaftrek kan worden toegekend.

5.2.4 Bepaling van de investeringsaftrek (artikelen 3.41, tweede lid, 3.42, derde lid en 3.42a, derde lid, Wet IB 2001)

Bij de bepaling van de investeringsaftrek over het jaar waarin de verplichtingen waarop de ontheffing betrekking heeft, zijn aangegaan, wordt in het totale investeringsbedrag mede begrepen de waarde in het economische verkeer van alle bedrijfsmiddelen, die in dat jaar zijn verkregen uit verplichtingen, genoemd in artikel 3.46, eerste lid, van de Wet IB 2001 en waarvoor ontheffing wordt of zou kunnen worden verkregen.

5.2.5 Verzoek

Een verzoek om toepassing van investeringsaftrek in de onder 5.2.2 genoemde gevallen wordt door de inspecteur slechts ingewilligd, als hij in het bezit is van een volgens bijgevoegd model opgemaakt en door de belastingplichtige ondertekend verzoek om ontheffing, de verklaring met betrekking tot het nakomen van de verplichtingen (beide bijlage 3), alsmede van afschriften van de notariële akte van verdeling en van de schriftelijk vastgelegde overeenkomst.

Het verzoek moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting van het jaar waarop de investering betrekking heeft, onherroepelijk vaststaat.

5.2.6 Overige situaties

In andere situaties dan die in dit onderdeel van het besluit wordt geen investeringsaftrek verleend. Belanghebbenden behoeven derhalve niet naar mij te worden verwezen.

5.3 Ontheffing bij verplichtingen tussen belastingplichtige en een gelieerd lichaam

5.3.1 Inleiding

Degene die in een lichaam voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, kan geen aanspraak maken op investeringsaftrek voor verplichtingen aangegaan tegenover dat lichaam (artikel 3.46, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001). De bedoeling van deze uitsluitingsbepaling is geen investeringsaftrek toe te passen voor blote verschuivingen binnen het vermogen van belastingplichtigen die voor ten minste een derde gedeelte belang hebben in een lichaam. De Minister heeft de bevoegdheid te bepalen dat het eerste lid geen toepassing vindt (artikel 3.46, tweede lid, van de Wet IB 2001). Ik heb besloten voor de volgende situaties van deze ontheffingsbevoegdheid gebruik te maken (5.3.2 en 5.3.3). Hierbij machtig ik de inspecteurs namens mij onder de navolgende voorwaarden ontheffing te verlenen.

5.3.2 Reële investeringen

De inspecteurs zijn gemachtigd de investeringsaftrek volledig toe te passen in de hierna omschreven situaties, als is voldaan aan de onder 5.3.4 gestelde voorwaarden. In deze situaties is geen sprake van vermogensverschuivingen of worden de vermogensverschuivingen aangemerkt als reële investeringen.

- a. De belastingplichtige die voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in een lichaam gaat verplichtingen aan voor de verwerving van bedrijfsmiddelen jegens dat binnen Nederland gevestigde lichaam. De bedrijfsmiddelen hadden onmiddellijk voorafgaand aan het aangaan van de verplichtingen bij het lichaam jegens welke de verplichtingen worden aangegaan, de hoedanigheid van onderhanden werk of voorraad (grondstoffen, hulpstoffen, goederen in bewerking, gereede producten, handelsgoederen e.d.) en zijn niet eerder binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen bedrijfsmiddel geweest.
- b. De belastingplichtige die voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in een lichaam gaat verplichtingen aan jegens dat niet binnen Nederland gevestigde lichaam voor de verwerving van bedrijfsmiddelen. De bedrijfsmiddelen zijn niet eerder in die hoedanigheid binnen gelieerde verhoudingen betrokken geweest in de fiscale wetgeving binnen Nederland en hebben niet eerder ter beschikking gestaan van een binnen Nederland gevestigde onderneming binnen deze gelieerde verhoudingen als bedoeld in artikel 3.46, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 of artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB. Gelijktijdig met of kort na de verwerving worden de bedrijfsmiddelen in gebruik genomen.
- c. De belastingplichtige die voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in een lichaam gaat verplichtingen aan jegens dat lichaam voor het verrichten van werkzaamheden in het kader van de verwerving of verbetering van bedrijfsmiddelen.

5.3.3 Overige investeringen

De inspecteurs zijn gemachtigd in de overige situaties waarin verplichtingen worden aangegaan, zoals omschreven onder 5.3.1, zonder dat wordt voldaan aan de omschrijving van de situaties in 5.3.2, maar aan de onder 5.3.4 gestelde voorwaarden, per bedrijfsmiddel investeringsaftrek toe te passen tot maximaal het bedrag van de desinvesteringsbijtelling die bij het vervreemdende lichaam bij de vervreemding van dat bedrijfsmiddel is toegepast.

5.3.4 Voorwaarden

De machtiging om in de onder 5.3.2 en 5.3.3 hiervoor bedoelde situaties namens mij ontheffing te verlenen geldt slechts als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. de bedrijfsmiddelen worden niet als belegging aangehouden (het moet bedrijfsmiddelen betreffen waarop op grond van artikel 3.30 van de Wet IB 2001 kan worden afgeschreven),
- b. met betrekking tot de bedrijfsmiddelen blijven geen rechten achter of worden niet alsnog rechten gevestigd door het lichaam, en

c. de overeenkomst en de daaruit voortvloeiende verplichtingen voldoen aan hetgeen tussen derden gebruikelijk is.

5.3.5 Bepaling van de investeringsaftrek (artikelen 3.41, tweede lid, 3.42, derde lid, en 3.42a, derde lid, Wet IB 2001)

Bij de bepaling van de investeringsaftrek over het jaar waarin de verplichtingen waarop de ontheffing betrekking heeft, zijn aangegaan, wordt in het totale investeringsbedrag mede begrepen de waarde in het economische verkeer van alle bedrijfsmiddelen, die in dat jaar zijn verkregen uit verplichtingen, genoemd in artikel 3.46, eerste lid, van de Wet IB 2001 en waarvoor ontheffing wordt of zou kunnen worden verleend.

5.3.6 Geen inbreuk op wettelijke bepalingen

Wellicht ten overvloede merk ik op dat bij de belastingplichtige die voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in een lichaam/ondernemer uiteraard slechts investeringsaftrek kan worden toegepast voor verplichtingen die overigens voor investeringsaftrek in aanmerking komen en voorts dat de investeringsaftrek nooit meer kan bedragen dan het bedrag waarop volgens de overige wettelijke bepalingen aanspraak kan worden gemaakt.

5.3.7 Overige situaties en bedrijfsmiddelen verworven van een buitenlandse vaste inrichting

Voor situaties waarin de bedrijfsmiddelen worden verworven van een buitenlandse vaste inrichting van een binnen Nederland gevestigd lichaam en waarin de belanghebbenden ten gevolge van het onder 5.3.3 gestelde niet voor volledige investeringsaftrek in aanmerking komen, moet een verzoek worden gericht aan Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen/Cluster Vpb-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

In andere situaties dan die in dit besluit vermeld, wordt geen investeringsaftrek verleend. Belanghebbenden behoeven derhalve niet naar mij te worden verwezen.

5.3.8 Indiening verzoek

Het verzoek moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting van het jaar waarop de investering betrekking heeft, onherroepelijk vaststaat, onder vermelding van de voor de toepassing van dit besluit van belang zijnde gegevens.

Het verzoek moet tevens zijn voorzien van een verklaring dat de belastingplichtige akkoord gaat met de volgende voorwaarde:

- als met toepassing van het besluit investeringsaftrek is toegepast, wordt die investeringsaftrek ten bate van de winst gebracht als ware het een desinvesteringsbijtelling in het jaar waarin blijkt dat niet langer wordt voldaan aan hetgeen in het besluit is gesteld.

5.4 Ontheffing bij verplichtingen tussen gelieerde lichamen

5.4.1 Inleiding

Voor verplichtingen aangegaan door een aandelenvennootschap kan voor de verwerving van een onderneming of een gedeelte van een onderneming tegen uitreiking van aandelen, geen aanspraak worden

gemaakt op investeringsaftrek (artikel 8, achtste lid, onderdeel a, van de Wet VPB). De bedoeling van deze uitsluitingsbepaling is te voorkomen dat investeringsaftrek wordt toegepast als formeel sprake is van verwerven, maar materieel van voortzetten van ondernemingen.

Geen recht op investeringsaftrek geldt voor verplichtingen aangegaan door een aandelenvennootschap tegenover groot-aandeelhouder of een gelieerde aandelenvennootschap.

De bedoeling van deze uitsluitingsbepalingen is geen investeringsaftrek toe te passen bij blote verschuivingen binnen een vermogensgemeenschap. De Minister heeft de bevoegdheid te bepalen dat het achtste lid geen toepassing vindt (artikel 8, elfde lid, van de Wet VPB). Ik heb besloten voor de volgende situaties van deze ontheffingsbevoegdheid gebruik te maken. Hierbij machtig ik de inspecteurs namens mij onder de navolgende voorwaarden ontheffing te verlenen.

5.4.2 Reële investeringen

5.4.2.1. Als de hiervóór onder 5.4.1 omschreven uitsluiting van toepassing is, zijn de inspecteurs gemachtigd de investeringsaftrek volledig toe te passen in de hierna omschreven situatie als is voldaan aan de onder 5.4.4 gestelde voorwaarden. In deze situatie is geen sprake van formeel verwerven en materieel voortzetten van een onderneming, maar van een reële investering.

Een aandelenvennootschap gaat verplichtingen aan voor de verwerving van een onderneming of een gedeelte van een onderneming tegen uitreiking van aandelen, welke onderneming tot het tijdstip van de verwerving buiten Nederland werd gedreven. De bedrijfsmiddelen zijn niet eerder in die hoedanigheid, binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen, betrokken geweest in de fiscale wetgeving binnen Nederland en hebben niet eerder ter beschikking gestaan van een binnen Nederland gevestigde onderneming binnen de hiervoor bedoelde gelieerde verhoudingen.

5.4.2.2. Als één van de onder 5.4.1 omschreven uitsluitingen van toepassing is, zijn de inspecteurs gemachtigd de investeringsaftrek volledig toe te passen in de hierna omschreven situaties, als is voldaan aan de onder 5.4.4 gestelde voorwaarden.

In deze situaties is geen sprake van vermogensverschuivingen of worden de vermogensverschuivingen aangemerkt als reële investeringen.

5.4.2.2.1. De aandelenvennootschap gaat verplichtingen aan voor de verwerving van bedrijfsmiddelen die tot het tijdstip van de verwerving tot het privévermogen van de groot-aandeelhouder behoorden en:

- a. de bedrijfsmiddelen hebben gedurende de laatste vijf jaren niet ter beschikking gestaan van een onderneming binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen en worden gelijktijdig met of kort na de verwerving in gebruik genomen;

- b. de bedrijfsmiddelen staan of stonden reeds ter beschikking van een onderneming binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen en gelijktijdig met of kort na de verwerving vindt een ingrijpende wijziging in de aard van de activiteiten van de investerende aandelenvennootschap plaats.

Van een ingrijpende wijziging in de aard van de activiteiten is geen sprake als de activiteit geheel of gedeeltelijk wordt verlegd naar de naastliggende schakel in de bedrijfskolom of wanneer de wijziging een gevolg is van een verschuiving van activiteiten binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen. Voorts worden de bedrijfsmiddelen aangewend in een functie die zij nog niet eerder hebben gehad binnen de hierboven bedoelde gelieerde verhoudingen;

- c. de bedrijfsmiddelen staan of stonden reeds ter beschikking van een onderneming binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen en kort na de verwerving wordt in de bedrijfsmiddelen ingrijpend geïnvesteerd ter zake van een om- of verbouw.

Van een ingrijpende investering in een bedrijfsmiddel is eerst sprake als de kosten ten minste een bedrag belopen gelijk aan de totale aanschaffingskosten van dat bedrijfsmiddel. Bij een bedrijfsmiddel dat op grond van artikel 3.45 van de Wet IB 2001 ten dele is uitgesloten van investeringsaftrek (bijvoorbeeld grond en het woongedeelte van bedrijfspanden), worden voor bovenstaande toets als kosten van om- of verbouw in aanmerking genomen de kosten van de om- of verbouw van de niet-uitgesloten bestanddelen. Voor de bepaling van de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel moet worden uitgegaan van de totale aanschaffingskosten, inclusief de uitgesloten bestanddelen.

Bij de bepaling van de omvang van een om- of verbouw worden zaken die als zelfstandige bedrijfsmiddelen kunnen worden aangemerkt, buiten beschouwing gelaten.

Met een verbouwing wordt in dit verband gelijkgesteld een uitbreiding die met de oorspronkelijke onroerende zaak één bedrijfsmiddel vormt en daarvan niet op eenvoudige wijze is te splitsen;

- d. de bedrijfsmiddelen staan of stonden reeds ter beschikking van de aandelenvennootschap en zijn door de groot-aandeelhouder gekocht met de bedoeling deze kort na de verwerving zonder winst aan de aandelenvennootschap door te verkopen, hetgeen ook is geëffectueerd.

5.4.2.2.2. De aandelenvennootschap gaat verplichtingen aan voor de verwerving van bedrijfsmiddelen

- jegens haar groot-aandeelhouder, waarbij de bedrijfsmiddelen tot dat tijdstip tot het ondernemingsvermogen van de groot-aandeelhouder van zijn in Nederland gedreven (gedeelte van zijn) onderneming behoorden; of

- jegens een binnen Nederland gevestigde gelieerde aandelenvennootschap.

De bedrijfsmiddelen hadden onmiddellijk voorafgaand aan het aangaan van de verplichtingen in de onderneming van de groot-aandeelhouder of bij de gelieerde aandelenvennootschap, de hoedanigheid van onderhanden werk dan wel voorraad (grondstoffen, hulpstoffen, goederen in bewerking, gerede producten, handelsgoederen e.d.) en zijn niet eerder binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen bedrijfsmiddel geweest.

5.4.2.2.3. De aandelenvennootschap gaat verplichtingen aan jegens een niet binnen Nederland gevestigde gelieerde aandelenvennootschap voor de verwerving van bedrijfsmiddelen. De bedrijfsmiddelen zijn niet eerder in die hoedanigheid binnen de door artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB bedoelde gelieerde verhoudingen betrokken geweest in de fiscale wetgeving binnen Nederland en hebben niet eerder ter beschikking gestaan van een binnen Nederland gevestigde onderneming binnen de hiervoor bedoelde gelieerde verhoudingen. Gelijktijdig met of kort na de verwerving worden de bedrijfsmiddelen in gebruik genomen.

5.4.2.2.4. De aandelenvennootschap gaat verplichtingen aan voor de verwerving van bedrijfsmiddelen

- jegens de groot-aandeelhouder of
- jegens een gelieerde aandelenvennootschap.

Gelijktijdig met of kort voor het aangaan van de verplichtingen gaat het volledige belang in de investerende aandelenvennootschap blijvend over op (een) derde(n). Na de overdracht van het belang is elke gelieerdheid verbroken en is (zijn) de groot-aandeelhouder of de vervreemdende vennootschap en/of haar aandeelhouder(s) vanaf het moment van aandelenoverdracht op geen enkele wijze meer betrokken bij de leiding van de investerende vennootschap. De bij de overdracht van het belang betrokken aandelen zijn tegen een zakelijke prijs overgedragen, waarbij de afwikkeling van deze overdracht is geschied op een wijze zoals tussen derden gebruikelijk is.

5.4.2.2.5. De aandelenvennootschap gaat verplichtingen aan voor het verrichten van werkzaamheden in het kader van de verwerving of verbetering van bedrijfsmiddelen

- jegens de groot-aandeelhouder/ondernemer; of
- jegens een gelieerde aandelenvennootschap.

5.4.3 Overige investeringen

De inspecteurs zijn gemachtigd in de overige situaties waarin verplichtingen worden aangegaan, zoals omschreven onder 5.4.1, zonder dat wordt voldaan aan de omschrijving van de situaties in 5.4.2, maar wel aan de onder 5.4.4 gestelde voorwaarden, per bedrijfsmiddel investeringsaftrek toe te passen tot maximaal het bedrag van de desinvesteringsbijtelling die bij de inbrenger(s) of vervreemder(s) ter zake van de inbreng of vervreemding van dat bedrijfsmiddel is toegepast.

5.4.4 Voorwaarden

De machtiging om in de onder 5.4.2 en 5.4.3 hiervoor bedoelde situaties namens mij ontheffing te verlenen geldt slechts als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. de bedrijfsmiddelen worden niet als belegging aangehouden;
- b. met betrekking tot de bedrijfsmiddelen blijven geen rechten achter of worden niet alsnog rechten gevestigd door de inbrenger(s) of vervreemder(s);
- c. de bedrijfsmiddelen hebben niet op enig tijdstip binnen vijf jaren voorafgaand aan het moment van het aangaan van de verplichtingen tot de bedrijfsmiddelen van de investerende aandelenvennootschap behoord; en
- d. de overeenkomst en de daaruit voortvloeiende verplichtingen voldoen aan hetgeen tussen derden gebruikelijk is.

5.4.5 Bepaling van de investeringsaftrek (artikelen 3.41, tweede lid, 3.42, derde lid en 3.42a, derde lid, Wet IB 2001)

Bij de bepaling van de investeringsaftrek over het jaar waarin de verplichtingen waarop de ontheffing betrekking heeft, zijn aangegaan, wordt in het totale investeringsbedrag mede begrepen de waarde in het economische verkeer van alle bedrijfsmiddelen die in dat jaar zijn verkregen uit verplichtingen, genoemd in artikel 8, achtste lid, van de Wet VPB en waarvoor ontheffing wordt of zou kunnen worden verleend.

5.4.6 Overige situaties

Voor situaties waarin de groot-aandeelhouder in het buitenland een onderneming drijft en waarin door het onder 5.4.2.2 gestelde geen volledige investeringsaftrek wordt toegepast, dienen belanghebbenden een verzoek te richten aan Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen/Cluster Vpb-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

In andere situaties dan die in dit besluit vermeld, wordt geen investeringsaftrek verleend. Belanghebbenden behoeven derhalve niet naar mij te worden verwezen.

5.4.7 Indiening verzoek

Het verzoek moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag vennootschapsbelasting van het jaar waarop de investering betrekking heeft, onherroepelijk vaststaat, onder vermelding van de voor de toepassing van dit besluit van belang zijnde gegevens.

6. Desinvesteringsbijtelling

6.1 Desinvesteringsbijtellings bij overdracht en liquidatie in het zicht van overlijden

6.1.1 Inleiding

Als de ondernemer zijn onderneming staakt door overlijden, is geen sprake van vervreemding in de zin van artikel 3.47 van de Wet IB

2001. Het voorgaande geldt eveneens als de onderneming wordt voortgezet, al dan niet geruisloos. Dit is anders als wordt gestaakt in het zicht van overlijden. In dat geval moet een desinvesteringsbijtelling in aanmerking worden genomen. Ik acht dit ongewenst.

6.1.2 Goedkeuring bij overdracht onderneming in het zicht van overlijden

Ik keur goed dat, op een daartoe strekkend verzoek, geen desinvesteringsbijtellingen in aanmerking worden genomen als een onderneming in het zicht van overlijden wordt overgedragen dan wel geliquideerd, mits wordt voldaan aan twee voorwaarden.

- a. Er moet een direct causaal verband bestaan tussen het overdragen dan wel het liquideren van de onderneming en het overlijden van de ondernemer in die zin dat de onderneming niet zou zijn overgedragen of geliquideerd als het overlijden niet aanstaande zou zijn geweest.
- b. Aannemelijk moet zijn, dat de mogelijkheden die de Wet IB 2001 biedt om een overeenkomst aan te gaan die er toe leidt dat de fiscale afrekening eerst bij overlijden plaatsvindt, niet konden worden benut.

Hierbij valt aan de volgende mogelijkheden te denken:

- verhuur van de onderneming met een optierecht voor de huurder uit te oefenen na het overlijden van de verhuurder;
- verlenen van een optierecht zonder verhuur van de onderneming, waarbij de toekomstige koper tegen een gedeelte van de winst de onderneming tot aan het tijdstip van uitoefening van het recht – namelijk bij overlijden - drijft;
- aangaan van een firma-overeenkomst met de koper waarbij de oorspronkelijke ondernemer zich de stille reserves voorbehoudt en waarbij pas na overlijden van deze firmant de onderneming aan de nieuwe firmant - bijvoorbeeld door middel van een overnemingsbeding - wordt geleverd (zie HR 5 november 1958, nr. 13 658);
- toekenning van een legaat - zijnde de onderneming - tegen inbreng (zie HR 17 januari 1964, NJ 1965/126 en Antwoord staatssecretaris Van den Berge in de vergadering van de Eerste Kamer van 9 december 1964, Handelingen, blz. 223 rk.);
- verkoop van de onderneming met uitstel van levering gedurende een bepaalde tijd en vervolgens of verhuur van de onderneming aan de koper, of het door de koper tegen een aandeel in de winst laten drijven van de onderneming, tot het leveringstijdstip. Het leveringstijdstip dient dan wel na de vermoedelijke overlijdensdatum te liggen om de overdrachtswinst als overlijdenswinst aan te merken (zie HR 29 oktober 1958, nr. 13 648, en Hof Amsterdam 20 april 1970, nr. 315/1969).

Als binnen een samenwerkingsverband de onderneming wordt overgedragen aan een of meer personen die de onderneming mede drijven kan geen gebruik worden gemaakt van bovengenoemde goedkeuring. In die gevallen kunnen de wettelijke mogelijkheden worden benut.

6.1.3 Uiterlijke termijn indienen verzoek

Het verzoek moet zijn ingediend vóór het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting van het jaar waarop de desinvestering betrekking heeft, onherroepelijk vaststaat.

De inspecteurs zijn gemachtigd zelfstandig te beslissen op de verzoeken.

7 Formaliteiten

7.1 "...daarvoor kiest bij de aangifte." Vergeten te kiezen voor investeringsaftrek, aanslag staat onherroepelijk vast

Een ondernemer die verplichtingen aangaat voor de aanschaffing of verbetering van bedrijfsmiddelen kan in aanmerking komen voor investeringsaftrek. In de wet staat dat voor investeringsaftrek moet worden gekozen bij de aangifte. Kiezen bij de aangifte kan uiterlijk tot het moment waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat. Wie daarna kiest, komt niet in aanmerking voor ambtshalve vermindering (artikel 9.6 van de Wet IB 2001 jo. artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling IB 2001 en het BFB, onderdeel 17).

Goedkeuring

Ik heb besloten gebruik te maken van de mogelijkheid een bijzondere regeling te treffen voor de investeringsaftrek (art 45aa, onderdeel c, uitvoeringsregeling IB 2001, BFB, onderdeel 17, § 12). In het besluit van 15 september 2009, nr. CPP2009/1116M, was al een versoepeling aangebracht voor de EIA en MIA. Deze breid ik nu uit naar de KIA. De belastingplichtige die verzuimd heeft voor investeringsaftrek te kiezen bij de aangifte kan daardoor alsnog de inspecteur verzoeken om ambtshalve vermindering. Dat betekent dat binnen vijf jaren alsnog een verzoek om KIA, EIA of MIA kan worden gedaan. Daarbij geldt dat de termijn aanvangt na het einde van het jaar waarin de investeringsaftrek in aanmerking had kunnen worden genomen, ook al vond de investering in een eerder jaar plaats. Het verzoek om ambtshalve vermindering kan mede omvatten het verzoek om onder de investering te begrijpen de kosten van een energie-advies (artikel 3.42, vijfde lid, van de Wet IB 2001) of van een milieu-advies (artikel 3.42a, vierde lid, van de Wet IB 2001).

Ik heb daarbij onder meer overwogen dat bij deze faciliteit de aanwezigheid van een keuze minder belangrijk is, de investeringsaftrek vrijwel altijd voordelig is, de keuze niet doorwerkt naar anderen en dat enige soepelheid past bij het karakter van deze investeringsfaciliteit voor ondernemers.

Wellicht ten overvloede wijs ik er op dat de bewijslast - en onder omstandigheden de zogenoemde verzwaarde bewijslast - dat recht bestaat op investeringsaftrek op de belastingplichtige rust. Uiteraard moet ook aan de overige (wettelijke) voorwaarden worden voldaan, zoals bijvoorbeeld het tijdig melden (EIA, MIA) of het betalingscriterium.

Als het bedrijfsmiddel intussen is vervreemd, bestaat per saldo slechts recht op een ambtshalve vermindering gelijk aan het verschil tussen de investeringsaftrek en de desinvesteringsbijtelling. Vanuit

doelmatigheidsoverwegingen ligt het in dergelijke gevallen voor de hand dat dit saldo in één jaar in mindering wordt gebracht met toepassing van artikel 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

De goedkeuring ziet op alle gevallen waarin op de dagtekening van dit besluit de termijn voor ambtshalve vermindering nog niet is verstreken.

Voor gevallen waarin een verzoek om ambtshalve vermindering in verband met de KIA nog tijdig zou zijn als deze was gedaan op de dagtekening van dit besluit, geldt dat de termijn voor het doen van het verzoek eenmalig wordt verlengd met drie maanden, te rekenen vanaf de dagtekening van dit besluit.

7.2 Aanmelding van de investering als energie- of milieulijst in de loop van het jaar wordt vastgesteld

Ingeval de energie- of milieulijst in de loop van een kalenderjaar met terugwerkende kracht tot en met 1 januari van dat jaar wordt vastgesteld, geldt een aangepaste meldingstermijn. De meldingstermijn begint in die situaties te lopen op de dag van de publicatie van de energie- of milieulijst.

Voorbeeld

X investeert op 15 januari in een bedrijfsmiddel. De milieulijst voor dat jaar wordt veertien dagen later, op 29 januari, vastgesteld en op 2 februari van dat jaar gepubliceerd. Het bedrijfsmiddel staat op die milieulijst.

De aanmeldingstermijn vangt aan op 2 februari van dat jaar. Dat betekent dat X de investering uiterlijk moet melden op 1 mei van datzelfde jaar (binnen drie maanden vanaf 2 februari).

7.3 Aanmelding van de investering bij fiscale eenheid

7.3.1 Inleiding

Van investeringen die zijn gedaan door een tot een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting behorende dochtermaatschappij moet de aanmelding in principe door de moedermaatschappij plaatsvinden.

7.3.2 Problemen vanuit de praktijk

Vanuit de praktijk hebben mij signalen bereikt dat een strikt vasthouden aan het onder 7.3.1 opgenomen genoemde standpunt tot uitvoeringsproblemen leidt. Het gaat daarbij onder meer om de volgende situaties.

- i. Een zelfstandig belastingplichtige vennootschap investeert en meldt de investering aan. Na de aanmelding wordt een beschikking ex artikel 15 van de Wet VPB afgegeven, waarbij de vennootschap als dochtermaatschappij wordt opgenomen in een fiscale eenheid. Daarbij kan eventueel sprake zijn van terugwerkende kracht. De betaling en/of ingebruikname van het bedrijfsmiddel vindt plaats in de periode van de fiscale eenheid.
- ii. Een investering vindt plaats door een tot een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting behorende dochtermaatschappij. De moedermaatschappij heeft de aanmelding op haar naam verricht.

Nadien wordt de fiscale eenheid verbroken en wordt de dochter zelfstandig belastingplichtig. Daarbij kan eventueel sprake zijn van terugwerkende kracht. De betaling of ingebruikname van het bedrijfsmiddel vindt plaats in de periode na verbreking van de fiscale eenheid.

- iii. Na aanmelding van de investering door de moedermaatschappij gaat de tot een fiscale eenheid behorende dochtermaatschappij die de investering feitelijk verricht, behoren tot een andere fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. De betaling of ingebruikname van het bedrijfsmiddel vindt plaats in de periode van de nieuwe fiscale eenheid.

Gelet op hetgeen onder inleiding is gesteld, zou onzekerheid kunnen bestaan over de vraag of in de hiervoor genoemde situaties recht bestaat op EIA of MIA. Te meer nu het gaat om investeringen in energiezuinige en milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen acht ik het ongewenst dat in situaties zoals hiervoor genoemd het recht op EIA of MIA zou vervallen.

Goedkeuring

Voor zover nodig keur ik daarom het volgende goed.

- a. De aanmelding van een investering op naam van een investerende dochter die op het moment van investeren behoort tot een fiscale eenheid wordt geacht te zijn gedaan door de moedermaatschappij.
- b. Als de aanmelding van een investering van een dochtermaatschappij heeft plaatsgevonden door de moedermaatschappij, terwijl de betaling of ingebruikname van het bedrijfsmiddel plaatsvindt in de periode na verbreking van de fiscale eenheid, kan de EIA of MIA worden geclaimd door de voormalige dochtermaatschappij die de investering feitelijk heeft verricht. Dit geldt eveneens bij het aangaan en verbreken van een fiscale eenheid in hetzelfde boekjaar (artikel 15, zevende lid, van de Wet VPB). Als de investerende vennootschap ten tijde van de betaling of ingebruikname is opgenomen in een andere fiscale eenheid kan de nieuwe moedermaatschappij de EIA of MIA in haar aangifte claimen.
- c. Als een zelfstandig belastingplichtige vennootschap de aanmelding heeft verricht en nadien (eventueel met terugwerkende kracht) gaat behoren tot een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en de betaling en/of ingebruikname van het bedrijfsmiddel vindt plaats in de periode van de fiscale eenheid, kan de EIA of MIA worden geclaimd door de moedermaatschappij.

8 Ingetrokken regeling

Het besluit van 15 september 2009, nr. CPP2009/1116M, Staatscourant 2009, 1405, is met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit ingetrokken.

9 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant en werkt terug tot en met dagtekening besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 17 maart 2014

De staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes

Bijlagen

1. Verklaringen inzake de berekening van investeringsaftrek en desinvesteringsbijtelling bij aanwending van een herinvesteringsreserve of gebruikmaking van de ruilarresten.
2. Verzoek om toepassing van investeringsaftrek voor het aangaan van verplichtingen in het kader van transacties tussen naaste verwanten.
3. Verzoek om investeringsaftrek in het kader van de overname van een onderneming uit een nalatenschap waarbij verplichtingen worden aangegaan tussen gerechtigden tot die nalatenschap.

Bijlage 1. Verklaringen inzake de berekening van investeringsaftrek en desinvesteringsbijtelling bij aanwending van een herinvesteringsreserve of gebruikmaking van de ruilarresten

Aan de inspecteur van de Belastingdienst/kantoor.....

De ondergetekende,.....te....., BSN of RSIN....., verzoekt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting over het jaar toepassing van onderdeel 4.2 van het besluit Investeringsaftrek, nr. BLKB 2014/106M, met betrekking tot de volgende bedrijfsmiddelen:

1.
2.

De afgestane bedrijfsmiddelen zijn:

1.
2.

- De ondergetekende verklaart dat bij de berekening van de grondslag voor het verlenen van investeringsaftrek is uitgegaan van de reële waarde van zowel het vervangende als het afgestane bedrijfsmiddel.
- Voorts verklaart ondergetekende akkoord te gaan met de volgende voorwaarden:
 - a. Is investeringsaftrek genoten over de kostprijs van een bedrijfsmiddel zonder dat deze is verminderd met de op voet van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 gevormde herinvesteringsreserve ter zake van het afgestane bedrijfsmiddel, dan zal de desinvesteringsbijtelling voor het desbetreffende bedrijfsmiddel worden berekend over de overdrachtprijs dan wel de waarde in het economische verkeer van deze bedrijfsmiddelen.
 - b. Als blijkt dat is uitgegaan van een te hoge grondslag voor het berekenen van investeringsaftrek, wordt ondergetekende geacht geen verzoek om toepassing van het in deze verklaring bedoelde besluit te hebben gedaan, zodat de investeringsaftrek alsnog overeenkomstig de in het arrest van 24 december 1975, nr. 17 795, weergegeven opvatting van de Hoge Raad wordt berekend.

.....
....
(plaats)	(dagtekening)
.....	
....	
(handtekening)	

Bijlage 2. Verzoek om toepassing van investeringsaftrek voor het aangaan van verplichtingen in het kader van transacties tussen naaste verwanten

Aan de Inspecteur van de Belastingdienst/kantoor.....

De ondergetekende,.....wonende te....., BSN....., verzoekt, in verband met verplichtingen welke zijn aangegaan met een persoon/personen die tot zijn huishouden behoort/behoren, (een) bloed- of aanverwant(en) in de rechte lijn of personen die behoren tot zijn (hun) huishouden, op grond van artikel 3.46, tweede lid, van de Wet IB 2001 om ontheffing van hetgeen is bepaald in het eerste lid, onderdeel a en b, van dat artikel.

Hij/zij verklaart dat, als binnen vijf jaren na de aanvang van het kalenderjaar/boekjaar waarin de overname heeft plaatsgevonden onderstaande zich voordoet de op basis van het besluit toegepaste investeringsaftrek zal worden bijgeteld, als ware het een desinvesteringsbijtelling. De bijtelling vindt plaats in het jaar waarin onderstaande zich voordoet. Het betreft veranderingen - direct of indirect - van de aangegane verplichtingen voor de transacties tussen naaste verwanten te zijnen/haren gunste, voortvloeiende uit de familierelatie, of het niet nakomen van de verplichtingen.

Hij/zij verklaart ervan kennis te hebben genomen dat de bijtelling van de toegepaste investeringsaftrek achterwege kan blijven, als hij/zij aannemelijk maakt dat deze verandering op zakelijke gronden berust of als blijkt dat de verandering losstaat van de tussen partijen bestaande contractuele verhouding.

Een afschrift van de overeenkomst tussen de naaste verwanten gaat hierbij.

	(plaats)	(dagtekening)
	
	
	(handtekening)	

Bijlage 3. Verzoek om investeringsaftrek in het kader van de overname van een onderneming uit een nalatenschap waarbij verplichtingen worden aangegaan tussen gerechtigden tot die nalatenschap

Aan de Inspecteur van de Belastingdienst/kantoor.....

De ondergetekende,.....wonende te....., BSN....., gerechtigde tot de nalatenschap van, verzoekt, in verband met tegenover de overige gerechtigde(n) tot die nalatenschap aangegane verplichtingen wegens overbedeling ter zake van de overname van een tot de nalatenschap behorend(e) (zelfstandig dan wel evenredig deel van de) onderneming, op grond van artikel 3.46, tweede lid, van de Wet IB 2001, om ontheffing van hetgeen is bepaald in het eerste lid, onderdeel c, van dat artikel.

Hij/zij verklaart dat, als binnen vijf jaren na de aanvang van het kalenderjaar/boekjaar waarin de overname heeft plaatsgevonden onderstaande zich voordoet de op basis van het besluit toegepaste investeringsaftrek zal worden bijgeteld, als ware het een desinvesteringsbijtelling. De bijtelling vindt plaats in het jaar waarin onderstaande zich voordoet. Het betreft veranderingen - direct of indirect - van de aangegane verplichtingen voor transacties tussen naaste verwanten te zijnen/haren gunste, voortvloeiende uit de familierelatie, of het niet nakomen van de verplichtingen.

Hij/zij verklaart ervan kennis te hebben genomen dat de bijtelling van de toegepaste investeringsaftrek achterwege kan blijven, als hij/zij aannemelijk maakt dat deze verandering op zakelijke gronden berust of als blijkt dat de verandering losstaat van de tussen partijen bestaande contractuele verhouding.

Afschriften van de overeenkomst tussen de gerechtigden tot de nalatenschap en de notariële akte van verdeling gaan hierbij.

.....
...	...
(plaats)	(dagtekening)
.....	
...	
(handtekening)	