



HIR: niet deels afboeken op restwaarde bedrijfsmiddel

27 maart 2012

De Hoge Raad heeft onlangs beslist dat een herinvesteringsreserve (HIR) afgeboekt moet worden op de afschrijfbaar aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel. Een gedeeltelijke afboeking van de HIR op de restwaarde van het bedrijfsmiddel – om zo de afschrijvingsbasis te verruimen – vindt geen steun in het recht.

BV X exploiteerde een omvangrijke vastgoedpraktijk. Over 2003 deed zij aangifte van een belastbaar bedrag van € 23.792.277. In dat jaar had de BV een vastgoedproject verkocht en de daarbij behaalde boekwinst van € 650.000 aan de herinvesteringsreserve toegevoegd. Bij een boekenonderzoek constateerde de inspecteur dat de BV over een reeks van jaren een 'innovatieve' methode voor de afboeking van de HIR had toegepast. Bij aanschaf van een vervangend bedrijfsmiddel splitste de BV de aanschafwaarde in een afschrijvingsdeel en de restwaarde. De HIR werd vervolgens pro rata afgeboekt op het af te schrijven deel en op de restwaarde. Zodoende resteerde een ruimere afschrijvingsbasis voor het vervangende bedrijfsmiddel. Voor een nadere toelichting: zie het kader.

De inspecteur accepteerde deze methodiek niet: hij corrigeerde de afschrijving op het vastgoed.

HIR: afboeken op afschrijfbaar deel en op restwaarde?

BV X verkoopt een vastgoed voor 1.000. De fiscale boekwaarde ten tijde van de verkoop bedraagt 100, de boekwinst is derhalve 900. De BV vormt voor deze boekwinst terecht een herinvesteringsreserve. Binnen de HIR-termijn verwerft de BV een vervangend bedrijfsmiddel. De aanschaffings- of voortbrengingskosten daarvan bedragen 2.000, de restwaarde wordt realiter gesteld op 500.

De afboeking van de HIR verloopt als volgt:

	<i>volgens BV X</i>	<i>volgens de inspecteur</i>
Kostprijs vervangend object	2.000	2.000
Af: afboeking HIR	900	900
	<hr/>	<hr/>
Boekwaarde object	1.100	1.100
Af: restwaarde 500 -/- 225 (500/2.000 x 900)	275	
Af: restwaarde		500
	<hr/>	<hr/>
Af te schrijven	825	600

Hof Amsterdam en in cassatie ook de Hoge Raad wezen deze methodiek af.

De wet bepaalt dat het bedrag van de jaarlijkse afschrijving op een bedrijfsmiddel gesteld moet worden op een gedeelte van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van dat bedrijfsmiddel. Hier kan uit worden afgeleid dat de wetgever ervan is uitgegaan dat de in aanmerking te nemen aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel eerst moeten worden vastgesteld, voordat de afschrijving op dat bedrijfsmiddel kan worden bepaald. Dat gebeurt door op het bedrag van de aanschaffings- of voortbrengingskosten eerst het bedrag van de herinvesteringsreserve in mindering te brengen. De wet gebiedt dat de herinvesteringsreserve volledig in mindering moet worden gebracht op de aanschaffingskosten van het vervangende bedrijfsmiddel. Een andersluidende uitleg is ook in strijd met de boekwaarde-eis bij afboeking van de reserve. Voor het bepalen van de afschrijvingsbasis kan de herinvesteringsreserve dan ook niet pro rata aan de restwaarde worden toegerekend. De restwaarde moet objectief worden vastgesteld; de herinvesteringsreserve heeft geen invloed op deze waarde. Ook is in de wettekst en de wetsgeschiedenis geen steun te vinden voor een afzonderlijke afboeking van een gedeelte van de herinvesteringsreserve op de restwaarde van een bedrijfsmiddel.

De Hoge Raad concludeerde dat de wijze waarop belanghebbende de afschrijvingen heeft berekend, geen steun vindt in het recht. De inspecteur werd in het gelijk gesteld.

Commentaar.

Jammer. De belastingrechter baseert de afwijzing van de pro rata afboeking van de HIR op de restwaarde van het vervangende bedrijfsmiddel op het wettelijk systeem van de HIR-afboeking. Die motivering is goed te volgen, maar doet geen recht aan het feit dat de boekwinst op vastgoed – het bedrag van de HIR – vaak voor een belangrijk gedeelte is toe te rekenen aan de gestegen waarde van de ondergrond van dat vastgoed. Als die opgelopen grondwaarde wordt gerealiseerd, moet die boekwinst aangewend worden om de duurdere ondergrond van het nieuwe vastgoed te bekostigen. Het arrest van de Hoge Raad maakt duidelijk dat het lonend kan zijn om een splitsing aan te brengen en opstal en ondergrond in twee afzonderlijke BV's onder te brengen (die niet in een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting zijn gevoegd). Bij verkoop van de grond wordt de meerwaarde daarvan dan separaat gerealiseerd. Als het vervangende vastgoed vervolgens ook in twee BV's wordt verworven – en opstal en ondergrond wederom gescheiden worden gehouden – leidt de afboeking van de boekwinst op de ondergrond niet tot een inkorting van het afschrijvingspotentieel.