

2 De wijzigingen in de tbs-regelingen vanaf 1 januari 2010

Staatssecretaris van Financiën De Jager heeft naast de jacht op zwart geld nog een belangrijke beleidsdoelstelling: het verbeteren van het fiscale ondernemingsklimaat. De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de nieuwe Successiewet is van laatstgenoemde doelstelling niet zijn enige wapenfeit. Met ingang van 1 januari 2010 is een groot aantal wijzigingen in de inkomstenbelasting doorgevoerd die de fiscale positie van de directeur-grotoaandeelhouder moet verbeteren. Deze wijzigingen zijn voor een belangrijk deel verantwoordelijk voor de ware stortvloed aan fiscale wetsvoorstellen rondom Prinsjesdag 2009. In deze bijdrage worden de wijzigingen in de tbs-regelingen in kaart gebracht. De aandacht gaat daarbij vooral uit naar de eenmalige belastingvrije inbrengmogelijkheid van tbs-panden in een BV/NV in 2010. Hoewel het op het eerste gezicht aantrekkelijk lijkt om daarvan sowieso te profiteren, moet volgens de auteur niet over één nacht ijs worden gegaan.

1. Inleiding

De tbs-regelingen, die zijn opgenomen in artikel 3.91 en artikel 3.92 Wet IB 2001, zitten vol met knelpunten. In de notariële praktijk wordt het vaakst aangelopen tegen artikel 3.92 Wet IB 2001. Op grond van deze bepaling wordt – kort gezegd – een vermogensbestanddeel dat door een belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld aan een BV/NV waarin hij of een verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft (ten minste 5%), aangemerkt als een werkzaamheid in box 1 (hierna: tbs-werkzaamheid). Dit in plaats van een bezitting in box 3. Veel van de knelpunten zijn inmiddels onderwerp van een procedure. In *FBN* 2008/36 en 2008/44 heb ik de ontwikkelingen in de jurisprudentie in kaart gebracht. Thans zijn er ontwikkelingen op wetgevend gebied. De opmaat hiervoor was de op 29 april 2009 aan de Tweede Kamer aangeboden 'Notitie Fiscale positie directeur-grotoaandeelhouder'. Daarin maakte de bewindsman onder andere zijn voornemen bekend om een aantal knelpunten in de tbs-regelingen weg te nemen. Uiteindelijk hebben de aangekondigde maatregelen hun beslag gekregen in de Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), *Stb.* 2009, nr. 610, die per 1 januari 2010 in werking is getreden. Het gaat om de volgende wijzigingen:

- Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling van 12%.
- Openstellen herinvesteringsreserve en kosten-egaliseringsreserve.
- Belastingvrije inbreng tbs-pand in BV/NV in 2010.

- Uitbreiding van de betalingsfaciliteit bij staking. De belangrijkste wijziging voor de praktijk is (helaas) van tijdelijke aard. In 2010 kan een tbs-pand belastingvrij uit de tbs-regeling van artikel 3.92 Wet IB 2001 'ontsnappen' door middel van inbreng in een BV/NV. In paragraaf 4 ga ik uitgebreid in op deze ontsnapingsroute.

2. Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling van 12%

Vanaf 1 januari 2010 geldt een terbeschikkingstellingsvrijstelling van 12% van het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een werkzaamheid in de zin van artikel 3.91 en artikel 3.92 Wet IB 2001. De vrijstelling is opgenomen in artikel 3.99b Wet IB 2001. Het resultaat uit tbs-werkzaamheden wordt dus nog slechts voor 88% belast. Van belang is dat de tbs-vrijstelling in feite een tariefsmaatregel is. In plaats van 52% betaalt het toptarief voor terbeschikkingstellers vanaf 1 januari 2010 effectief 45,76% ($88\% \times 52\%$). De tbs-vrijstelling komt neer op een soort van MKB-winstvrijstelling voor terbeschikkingstellers. Ook die wordt met ingang van 1 januari 2010 verhoogd tot 12%. Bovendien wordt het urencriterium per 1 januari 2010 afgeschaft voor de MKB-winstvrijstelling. Voor de zelfstandigenaftrek, waar alleen ondernemers in de Wet IB 2001 recht op hebben, blijft het urencriterium overigens wel gelden.

Volgens de toelichting draagt de terbeschikkingstellingsvrijstelling bij aan het tariefsmatige evenwicht tussen de directeur-grotoaandeelhouder en de ondernemer voor de inkomstenbelasting. Dat evenwicht is

immers per 1 januari 2007 zoekgeraakt door de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief tot 25,5% en de invoering van de MKB-winstvrijstelling van 10% (in 2009 verhoogd tot 10,5%). De gecombineerde belastingdruk van box 2 en vennootschapsbelasting bedraagt voor een directeur-grotoaandeelhouder vanaf 1 januari 2007 maximaal 44,125% (25,5% vennootschapsbelasting + $(100 - 25,5) \times 25\%$ inkomstenbelasting). In het wetsvoorstel 'Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip)' is voorzien in een verhoging van de MKB-winstvrijstelling tot 14%. De tbs-vrijstelling doet echter niet mee met die verhoging: die blijft in 2011 12%.

3. Openstellen herinvesteringsreserve en kostenegalisatiereserve

Met ingang van 1 januari 2010 gelden de kostenegalisatiereserve en de herinvesteringsreserve ook voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden (zie artikel 3.95 Wet IB 2001 juncto artikel 3.53, lid 1, onderdeel a en b, artikel 3.54 en artikel 3.64 Wet IB 2001). Bedacht moet worden dat de openstelling van de herinvesteringsreserve ex artikel 3.54 Wet IB 2001 voor de tbs-er die het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel verkoopt, op zichzelf geen soelaas biedt. Door de verkoop van het vermogensbestanddeel staakt hij de werkzaamheid. Ook al heeft hij het voornemen om te herinvesteren in een nieuw tbs-vermogensbestanddeel, is het onderbrengen van de gerealiseerde stille reserve in het verkochte vermogensbestanddeel niet mogelijk. Het is immers vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat de herinvesteringsreserve niet over de grenzen van een onderneming – en daarmee ook niet over de grenzen van een werkzaamheid – kan worden toegepast (zie bijvoorbeeld HR 15 november 2002, nr. 37 668, *BNB* 2003/74).

Om toch de herinvesteringsreserve over de stakingsgrens heen te kunnen toepassen, moet een beroep worden gedaan op de ingewikkelde doorschuifregeling van artikel 3.64 Wet IB 2001. Die is ook met ingang van 1 januari 2010 opengesteld voor terbeschikkingstellers. Voorwaarde is dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat het stakingsresultaat in het jaar van staking, dan wel binnen een periode van twaalf maanden na staking, zal worden geherinvesteerd in een nieuwe werkzaamheid. De doorschuifregeling is technisch vormgegeven door middel van een conserverende aanslag met betrekking tot de verschuldigde belasting over het stakingsresultaat, waarvoor uitstel van betaling wordt verleend (artikel 25, lid 4 Invorderingswet 1990 en artikel 1d Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990). Het geconserveerde stakingsresultaat kan vervolgens worden afgeboekt op de

aankoopprijs van een nieuw tbs-vermogensbestanddeel, waarbij de afboekingsregels van een herinvesteringsreserve in acht moeten worden genomen (artikel 3.64, lid 2 Wet IB 2001). Sluitstuk na de afboeking is de vermindering van de conserverende aanslag. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld 1

X stelt een pand ter beschikking aan zijn BV. De boekwaarde van het pand op zijn tbs-balans is 100 terwijl de werkelijke waarde 500 bedraagt. X verkoopt het pand waardoor hij zijn tbs-werkzaamheid staakt. Het stakingsresultaat bedraagt 400. Indien X voornemens is om binnen een jaar een vervangend tbs-pand te kopen, kan hij verzoeken om het stakingsresultaat te conserveren. Het geconserveerde stakingsresultaat kan hij vervolgens afboeken op de aanschafprijs van het nieuwe pand.

4. Belastingvrije inbreng tbs-pand in BV/NV in 2010

4.1 Achtergrond

Op grond van artikel 3.99a Wet IB 2001 en artikel 15, lid 1, onderdeel z WBR kan in 2010 een tbs-pand geruisloos voor de heffing van inkomstenbelasting én vrijgesteld van overdrachtsbelasting worden ingebracht in een BV of NV. De faciliteiten kunnen los van elkaar worden toegepast. De reden dat de faciliteiten slechts voor een periode van één jaar gelden, te weten 2010, heeft als achtergrond de invoering van de Wet IB 2001, thans bijna negen jaar geleden. Met de faciliteiten wordt beoogd alsnog de belastingplichtigen tegemoet te komen die per 1 januari 2001 met een pand automatisch in de tbs-regeling terecht zijn gekomen. Zij konden alleen de tbs-regeling ontlopen door het pand in te brengen in een BV/NV. De prijs daarvoor was veelal te hoog: 6% overdrachtsbelasting. De belastingvrije inbrengmogelijkheid heeft dus veel weg van een generaal pardon. De roep hierom zwol aan toen het Vpb-tarief per 1 januari 2007 een duikvlucht nam tot 25,5% waardoor het ter beschikking stellen van een pand tariefsmatig uitermate ongelukkig uitpakte. De ontvangen huur wordt in box 1 belast tegen het progressieve tarief van maximaal 52%, terwijl de aftrek van de betaalde huur slechts kan worden vergolden tegen het gecombineerde tarief van 44,125% (zie paragraaf 2). Nu aan deze tariefsmatige onevenwichtigheid per 1 januari 2010 een einde wordt gemaakt door de invoering van de tbs-vrijstelling van 12%, rijst de vraag waarom een belastingplichtige gebruik zou willen maken van de belastingvrije inbrengmogelijkheid. In paragraaf 4.6 ga ik daarop in. Op deze plaats merk ik nog op dat de belastingvrije inbrengmogelijkheid niet beperkt is tot op 1 januari

2001 bestaande gevallen. Dat is opmerkelijk omdat de achtergrond anders doet vermoeden. Voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt dat het moet gaan om een reeds vóór 1 september 2009 ter beschikking gesteld pand (zie over de vrijstelling in de overdrachtsbelasting paragraaf 4.3 hierna).

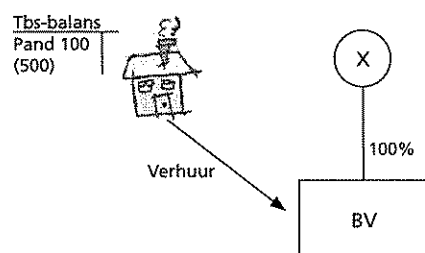
4.2 Voorwaarden doorschuiffaciliteit

Voor de doorschuiffaciliteit van artikel 3.99a Wet IB 2001 gelden vier belangrijke voorwaarden:

- De onroerende zaak wordt in 2010 ingebracht in een BV/NV, inclusief de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden.
- Inbreng vindt plaats tegen uitreiking van aandelen in de BV/NV, zij het dat een creditering van maximaal € 2.500 is toegestaan (inbrengvoorwaarde).
- De inbrenger is na de inbreng (in)direct voor ten minste 90% van het totaal geplaatste aandelenkapitaal aandeelhouder van de BV/NV (90%-voorwaarde).
- Zowel de belastingplichtige als de NV/BV moeten een verzoek doen.

Alle voorwaarden zijn opgenomen in de wet. Anders dan bij de geruisloze inbrengfaciliteit van een onderneming in een BV/NV op de voet van artikel 3.65 Wet IB 2001, hoeven géén zogenoemde 'standaardvoorwaarden' te worden geaccepteerd. In de regeling van de geruisloze inbreng van een tbs-pand ontbreekt een delegatiebepaling op grond waarvan de Staatssecretaris van Financiën nadere voorwaarden kan stellen. De hoofdfiguur is tamelijk eenvoudig en kan met behulp van onderstaande figuur worden geïllustreerd.

Voorbeeld 2



In dit voorbeeld stelt X een onroerende zaak ter beschikking aan een BV waarin hij alle aandelen houdt. De onroerende zaak is op zijn werkzaamheidsbalans te boek gesteld op 100 terwijl de werkelijke waarde 500 is. Als X de onroerende zaak inbrengt in de BV tegen uitreiking van aandelen, staakt hij zijn werkzaamheid. De doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting houdt in dat de eindafrekening over de stille reserve van 400 achterwege blijft. Vervolgens dient de BV de boekwaarde van de onroerende zaak

over te nemen (doorschuiving) en X dient zijn verkrijgingsprijs van de uitgereikte aandelen te stellen op de boekwaarde van de onroerende zaak (zie artikel 3.99a, lid 3 en 4 Wet IB 2001). Op deze wijze wordt de box 1-claim omgezet in een gecombineerde Vpb en box 2-claim.

De inbrengvoorwaarde houdt in dat zowel de juridische als economische eigendom van de onroerende zaak dient te worden ingebracht tegen uitreiking van aandelen. Dit kunnen blijken de parlementaire geschiedenis zowel nieuwe als bestaande, in het bezit van de BV/NV zijnde, nog niet ingetrokken aandelen zijn. Verkoop van het pand tegen contanten of tegen schuldigerkenning van de koopsom is niet toegestaan. Indien de inbrenger zowel vóór als na de inbreng enig aandeelhouder is van de BV/NV kan worden volstaan met de uitreiking van één aandeel waarbij de rest als agio wordt geboekt. Ook mag in die situatie op verzoek van de inbrenger worden volstaan met een 100% informele kapitaalstorting (artikel 3.99a, lid 1 laatste volzin Wet IB 2001). In een dergelijk geval dient de verkrijgingsprijs van de bestaande aandelen te worden verhoogd (artikel 3.99a, lid 5 Wet IB 2001). Het vereiste dat zowel de juridische als economische eigendom van de onroerende zaak dient te worden ingebracht knelt in de praktijk indien één van de twee ontbreekt. Tijdens de parlementaire behandeling is hiervoor meerdere malen aandacht gevraagd. Zo schetste de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een geval waarin een zoon de economische eigendom van een onroerende zaak ter beschikking stelt aan zijn BV. De economische eigendom had de zoon verkregen van zijn vader bij wie de juridische eigendom was achtergebleven. De staatssecretaris bleek in een dergelijk geval bereid om een belastingvrije inbreng van de economische eigendom toe te staan. Opmerkelijk genoeg leek de bewindsman hieraan de voorwaarde te verbinden dat de verkrijging van de economische eigendom door de zoon in het verleden had geleid tot heffing van overdrachtsbelasting. Uit een latere fase van de parlementaire behandeling kan echter worden opgemaakt dat dit (gelukkig) niet van belang is. Wél van belang is dat de zoon niet de volle eigendom heeft. Uiteindelijk formuleerde de staatssecretaris als regel dat in de situatie waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de onroerende zaak heeft, de volle eigendom ook moet worden ingebracht en niet kan worden volstaan met de achterhouding van de juridische eigendom. De achtergrond hiervan is dat definitief afscheid moet worden genomen van de tbs-regeling. Concreet betekent dit dus dat de inbreng van de economische eigendom belastingvrij kan plaatsvinden, mits de belastingplichtige niet zelf ook de juridische eigendom heeft.

In de praktijk komt het nog wel eens voor dat een directeur-grootaandeelhouder slechts bloot eigenaar is

van een onroerende zaak en zijn BV het vruchtgebruik heeft. Niet voor twijfel vatbaar is dat dan de tbs-regeling ex artikel 3.92 Wet IB 2001 van toepassing is, zodat het 'vollopen' van de waarde van de blote eigendom belast is in box 1 (zie bijvoorbeeld Rechtbank Breda 11 september 2006, nr. AWB 05/4039, V-N 2007/12.11 en recent Rechtbank Breda 27 november 2009, nr. AWB 08/516). Hoewel de directeur-grootaandeelhouder niet de volle eigendom heeft, brengt de in de parlementaire geschiedenis geformuleerde regel naar mijn mening met zich dat de blote eigendom belastingvrij kan worden ingebracht.

De 90%-voorwaarde beoogt te voorkomen dat de inkomstenbelastingclaim bij de inbrenger wordt doorgeschoven naar andere aandeelhouders. Die zijn immers na de inbreng via hun aandelen ook gerechtigd tot de (stille) reserve in de onroerende zaak. Dat acht de staatssecretaris ongewenst. Hoewel de bewindsman tijdens de parlementaire behandeling heeft toegegeven dat een dergelijke verspreiding van de fiscale claim voorkomen kan worden door letteraandelen uit te reiken die het volledige belang bij de onroerende zaak omvatten, houdt hij in beginsel aan de 90%-voorwaarde vast. Hij vindt een dergelijke oplossing een juridisch erg complexe weg om te bewandelen. Bovendien voorziet hij handhavingsproblemen bij de fiscus. Alléén in het geval waarin een onroerende zaak in mede-eigendom is van de terbeschikkingstellers, laat hij de 90%-eis los (zie paragraaf 4.4 hierna). De vraag rijst of de geruisloze inbrengfaciliteit van een tbs-pand aan een belastingplichtige kan worden onthouden indien het voornemen bestaat om het pand te verkopen. Vervolgens verkoopt de BV daadwerkelijk het pand na de inbreng (zie voor twee voorbeelden paragraaf 4.6). Deze kwestie is helaas niet in de parlementaire behandeling aan de orde geweest, maar een vergelijkbaar probleem is aanwezig bij de 'grote broer' van artikel 3.99a Wet IB 2001, te weten de geruisloze inbrengfaciliteit van een onderneming in een BV/NV van (thans) artikel 3.65 Wet IB 2001. In HR 29 augustus 1997, nr. 31.597, BNB 1997/374 besliste de Hoge Raad dat de geruisloze inbrengfaciliteit van een onderneming in een BV/NV buiten toepassing dient te blijven in gevallen waarin de inbreng van de onderneming deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming. Van een dergelijk geheel van rechtshandelingen is volgens HR 14 juli 2000, nr. 35.067, BNB 2001/396 sprake indien reeds ten tijde van de inbreng het voornemen bestaat om de onderneming over te dragen dan wel te liquideren. Geldt een dergelijke 'inbreng-eis' nu ook voor de geruisloze inbrengfaciliteit van een tbs-pand? Naar mijn mening niet. De Hoge Raad baseert zijn oordeel op doel en strekking van de geruisloze omzettingregeling, te weten het voorkomen dat een wijziging van

de rechtsvorm van een onderneming wordt belemmerd door belastingheffing. Aan artikel 3.99a Wet IB 2001 ligt een andere overweging ten grondslag. Zoals uiteengezet in paragraaf 4.1, wordt met de geruisloze inbrengfaciliteit van een tbs-pand slechts beoogd belastingplichtigen 'te bevrijden' uit de tbs-regeling. De box-1-claim over de vanaf 1 januari 2001 ontstane waardevermindering van een pand wordt als het ware 'teruggedraaid'.

4.3 Voorwaarden vrijstelling overdrachtsbelasting

Voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting gelden op de voet van artikel 15, lid 1, onderdeel z WBR de volgende voorwaarden:

- De onroerende zaak wordt reeds vóór 1 september 2009 ter beschikking gesteld in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001.
- De onroerende zaak wordt in 2010 ingebracht in een BV/NV, inclusief de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden tegen uitreiking van aandelen in de BV/NV.
- De inbrenger moet 3 jaar het (nagenoeg) gehele verkregen belang in de BV/NV behouden (vervreemdingsverbod).
- De BV/NV moet 3 jaar in het bezit blijven van de onroerende zaak.

Van belang is dat de staatssecretaris uitdrukkelijk een taak ziet weggelegd voor de notaris bij de toepassing van de inbrengvrijstelling. In de memorie van toelichting merkt hij op: *"Wat betreft de inbrengvrijstelling in de overdrachtsbelasting geldt dat de notaris bij de eigendomsoverdracht in de aangifte overdrachtsbelasting een beroep zal moeten doen op deze vrijstelling. Dit is de gebruikelijke gang van zaken en levert zodoende geen extra administratieve lasten op. Wel dient bekeken te worden in hoeverre de notaris bekend dient te zijn met het nieuwe artikel 3.99a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en moet de notaris een beroep op de vrijstelling in de overdrachtsbelasting toetsen aan het nieuwe artikel."* Evenals bij de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting, moet zowel de juridische als economische eigendom van de onroerende zaak worden ingebracht. Slechts in het geval waarin de inbrenger niet over beide typen eigendom beschikt, mag hij volstaan met de inbreng van hetgeen hij wel heeft. Voor de goede orde wijs ik erop dat er voor de inbrengvrijstelling in de overdrachtsbelasting en de doorschuifregeling in de inkomstenbelasting géén materiële ondernemingseis geldt: de BV/NV waarin het pand wordt ingebracht hoeft geen materiële onderneming te drijven. Het is derhalve goed denkbaar dat als gevolg van de inbreng van de onroerende zaak een vastgoed-BV ex artikel 4 WBR ontstaat. De verkrijging van de uitgereikte aandelen is dan strikt genomen ook een belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting. De staatsse-

cretaris heeft tijdens de parlementaire behandeling aangegeven dat de uitgereikte aandelen in dat geval ook onder de inbrengvrijstelling vallen.

Opvallend is dat de voorwaarden voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting zwaarder zijn dan voor de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting. De peildatum van 1 september 2009 beoogt volgens de staatssecretaris te voorkomen 'dat nog gauw even van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt om een onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting door de BV te laten verkrijgen.' Hoewel de bewindsman in de parlementaire behandeling heeft toegegeven dat aansluiting bij de datum van 15 september 2009, te weten de datum van indiening van het wetsvoorstel, meer voor de hand zou hebben gelegen, heeft hij verzuimd om de wet aan te passen. Overigens kan een belastingplichtige die na 1 september 2009 het pand in privé heeft gekocht, natuurlijk binnen zes maanden 'belastingvrij' leveren aan zijn BV ervan uitgaande dat de waarde van het pand niet is gestegen (zie artikel 13 WBR).

Voorts gelden – anders dan voor de doorschuiffaciliteit – continuïteitseisen, welke zijn ontleend aan de eisen die worden gesteld bij de omzettingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting (artikel 15, lid 1, onderdeel e, sub 2 WBR). De continuïteitseisen zijn volgens de staatssecretaris gerechtvaardigd omdat de vrijstelling van overdrachtsbelasting leidt tot afstel van belastingheffing. De doorschuifregeling in de inkomstenbelasting komt neer op uitstel van belastingheffing. Van belang is dat het vervreemdingsverbod slechts rust op de uitgereikte aandelen. Indien is volstaan met de uitreiking van één aandeel waarbij de rest als agio is geboekt, strekt het vervreemdingsverbod zich evenwel uit tot alle aandelen in een BV/NV die inbrenger heeft. Hetzelfde geldt bij een 100%-inbreng tegen informeel kapitaal.

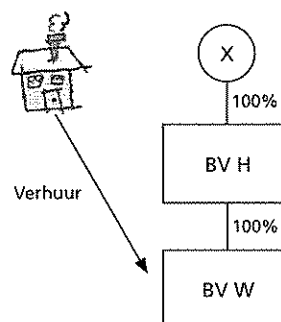
De vrijstelling vloeit voort uit de wet, maar bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere voorwaarden worden gesteld. Dat is niet gebeurd. Het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer is per 1 januari 2010 *niet* aangepast in verband met de inbrengvrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel z WBR. Het ligt bovendien ook niet in de lijn der verwachting dat dit alsnog gebeurt in de loop van 2010, want het is gebruikelijk dat fiscale uitvoeringsregelingen aan het eind van het jaar in één keer worden gewijzigd (dit jaar in het Besluit van 17 december 2009, nr. DB 2009-735M, *Stcrt.* van 31 december 2009, nr. 20549). Het feit dat het uitvoeringsbesluit niet is aangepast, heeft mij overigens verbaasd om twee redenen. In de eerste plaats had ik verwacht dat in het uitvoeringsbesluit aanvullende voorwaarden zouden worden opgenomen die vergelijkbaar zijn met de aanvullende voorwaarden die gelden voor de vrijstelling bij omzetting van een IB-onderneming in een BV/

NV ex artikel 15, lid 1, onderdeel e sub 2 WBR. Denk bijvoorbeeld aan de uitbreiding van het vervreemdingsverbod met het verlenen van een koopoptie op de aandelen of het terugbetalen van hetgeen op de aandelen is gestort (zie artikel 5, lid 3, tweede volzin Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer). In de tweede plaats verwachtte ik dat in het uitvoeringsbesluit zou worden voorzien in de gebruikelijke uitzonderingen op het vervreemdingsverbod, te weten de vervreemding van de aandelen in het kader van een fusie, splitsing of reorganisatie. Voor de omzettingsvrijstelling zijn deze uitzonderingen opgenomen in artikel 5, lid 4 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Ik stelde deze verwachting overigens op de memorie van toelichting, waarin de staatssecretaris opmerkt: *"De tweede volzin van artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR is niet van toepassing in geval van vervreemding in het kader van een fusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, dan wel een splitsing als bedoeld in artikel 5c van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer."* Nu in de wetgeschiedenis uitdrukkelijk is gezegd dat het vervreemdingsverbod niet wordt overtreden bij fusie, splitsing en reorganisatie, ga ik daar in het vervolg van deze bijdrage van uit. Omwille van de kenbaarheid hoop ik dat deze voor de praktijk belangrijke uitzondering (zie paragraaf 4.4 en 4.6) wordt bevestigd in een beleidsbesluit.

4.4 Varianten

De doorschuiffaciliteit en de inbrengvrijstelling vereisen niet dat de onroerende zaak wordt ingebracht in de BV/NV waaraan de onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld. De enige eis is dat wordt ingebracht in 'een' BV/NV. Bovendien hoeft – zoals gezegd – die BV/NV geen onderneming te drijven. Een en ander biedt diverse mogelijkheden. Ik illustreer de problematiek voor een directeur-grootaandeelhouder aan de hand van een voorbeeld.

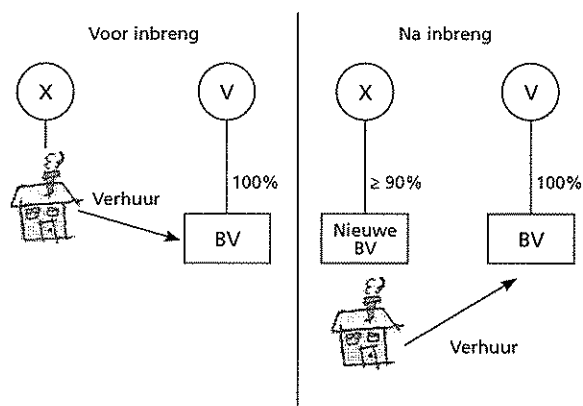
Voorbeeld 3



X kan in 2010 op verschillende manieren belastingvrij worden 'vrijgelaten' uit de tbs-regeling. Zo kan X de

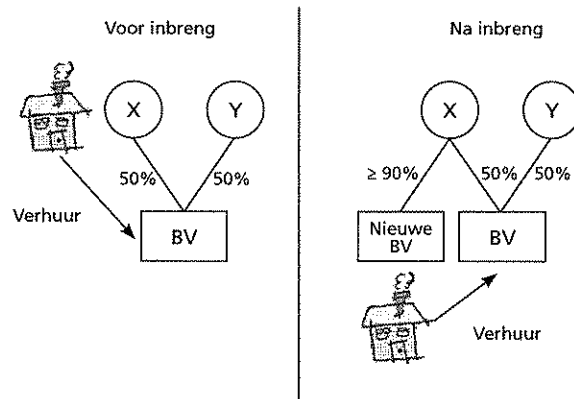
onroerende zaak inbrengen in zijn holding, die vervolgens de onroerende zaak gaat verhuren aan de werkmaatschappij. Als alternatief kan X de onroerende zaak inbrengen in een door hem nieuw opgerichte vastgoed-BV. Als het de bedoeling is dat de onroerende zaak in de werkmaatschappij terecht komt, kan X uiteraard de onroerende zaak rechtstreeks inbrengen in de werkmaatschappij. Complicatie is dat X in privéaandelen in de werkmaatschappij krijgt uitge-reikt. Die complicatie is er echter niet indien X de onroerende zaak eerst inbrengt in de holding, die de onroerende zaak daarna doorverkoopt aan de werkmaatschappij. De doorverkoop kan voor de heffing van vennootschapsbelasting geruisloos plaatsvinden via een fiscale eenheid tussen de holding en de werkmaatschappij. De doorverkoop doet naar mijn mening geen afbreuk aan de 'inbreng' van het tbs-pand in de holding (zie paragraaf 4.2). Op grond van de interne-reorganisatievrijstelling is de doorverkoop vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Bovendien leidt de doorverkoop niet tot overtreding van het vereendingsverbod (zie paragraaf 4.3 hiervoor). Het feit dat de onroerende zaak niet hoeft te worden ingebracht in de BV/NV waaraan ter beschikking wordt gesteld, biedt ook uitkomst voor de tbs-er die zelf niet (of onvoldoende aandelen) houdt in de BV/NV waaraan ter beschikking wordt gesteld. Twee voorbeelden ter verduidelijking (voorbeeld 4 en 5).

Voorbeeld 4



In voorbeeld 4 stelt X een onroerende zaak ter beschikking aan een BV waarin een met hem verbonden persoon (V) een aanmerkelijk belang heeft, bijvoorbeeld zijn partner. Inbreng in de BV is vaak om niet-fiscale redenen reeds ongewenst. Bovendien is voor belastingvrije inbreng vereist dat X na de inbreng 90% van de aandelen moet hebben. X kan de onroerende zaak wel inbrengen in een eigen (nieuw opgerichte) BV. Vervolgens verhuurt die BV de onroerende zaak (hetgeen overigens geen voorwaarde is voor de toepassing van de faciliteiten).

Voorbeeld 5



In voorbeeld 5 verhuurt X een pand aan een joint-venture-BV waarin hij 50% van de aandelen heeft. Veelal is inbreng van het pand in de joint-venture om commerciële redenen niet gewenst. Daar komt bij dat X voor de toepassing van de faciliteiten na de inbreng minimaal 90% van de aandelen in een joint-venture-BV moet hebben. X kan het pand evenwel eenvoudig belastingvrij inbrengen in een andere (nieuw opgerichte) BV waarin hij na de inbreng wel ten minste 90% van de aandelen heeft.

Ten slotte wijs ik erop dat in artikel 3.99a, lid 2 Wet IB 2001 een specifieke regeling is opgenomen voor de situatie waarin de onroerende zaak in mede-eigendom is van meerdere terbeschikkingstellers. Denk bijvoorbeeld aan de situatie van voorbeeld 5 met dien verstande dat X en Y gezamenlijk eigenaar zijn van het pand. De 90%-voorwaarde van artikel 3.99a, lid 1 Wet IB 2001 zou met zich brengen dat beide terbeschikkingstellers elk hun onverdeelde aandeel in de onroerende zaak moeten inbrengen in een eigen BV. Op grond van artikel 3.99a, lid 2 Wet IB 2001 mogen zij echter ook de onroerende zaak inbrengen in een daartoe nieuw opgerichte gezamenlijke BV/NV. Dan komt de onroerende zaak dus in handen van één rechtspersoon. Als voorwaarde geldt dat ter zake van de inbreng één soort aandelen wordt uitgereikt. Bovendien moeten alle terbeschikkingstellers om de doorschuiffaciliteit verzoeken. Hoewel deze regeling een welkome versoepeling is van de 90%-voorwaarde, betreur ik dat niet wordt toegestaan dat de terbeschikkingstellers de onroerende zaak inbrengen in de bestaande BV/NV waaraan ter beschikking wordt gesteld (in voorbeeld 5 de joint-venture-BV). Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat dit in de uitvoering alleen zal worden toegestaan indien het ter beschikking gestelde pand behoort tot een huwelijks-gemeenschap. In een dergelijk geval heeft de staatssecretaris bovendien toegezegd om inbreng tegen informeel kapitaal toe te staan.

afrekenen over de stille reserve in het pand. De staatssecretaris vindt dat hij deze belemmering van de bedrijfsoverdracht voldoende wegneemt via de (verruimde) betalingsfaciliteit van artikel 25, lid 14 IW 1990 (zie hierover paragraaf 5 hierna). Indien echter het pand in 2010 belastingvrij wordt ingebracht, wordt de tbs-claim omgezet in een gecombineerde Vpb- en box-2-claim, die bij de schenking van de aandelen vervolgens kan worden doorgeschoven naar de bedrijfsopvolger. Ik wijs erop dat uiteraard wel rekening dient te worden gehouden met het vervreemdingsverbod van 3 jaar voor de overdrachtsbelasting.

(iii) Verkoopklaarmaken van tbs-pand

Indien de terbeschikkingsteller van plan is om op termijn het pand te verkopen, kan door inbreng van het pand in de BV gevolgd door verkoop, uitstel van belastingheffing worden bereikt. Wel moet rekening worden gehouden met het vervreemdingsverbod van drie jaar. Het feit dat ten tijde van de inbreng reeds het voornemen aanwezig is om het pand te verkopen, staat naar mijn mening niet in de weg aan de geruisloze inbrengfaciliteit (zie paragraaf 4.2). Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld 6

X heeft een tbs-pand met een stille reserve. In 2010 brengt X belastingvrij het pand in, in een nieuw opgerichte holdingvennootschap, die het pand vervolgens belastingvrij afsplitst naar een nieuw opgerichte vastgoed-dochter. Na drie jaar verkoopt X via zijn holdingvennootschap de aandelen in de vastgoeddochter. Die transactie leidt weliswaar tot heffing van overdrachtsbelasting op grond van artikel 4 WBR, maar is voor de heffing van vennootschapsbelasting (vanwege de deelnemingsvrijstelling) en inkomstenbelasting geen belastbaar feit. Op het voorgaande voorbeeld zijn allerlei varianten denkbaar. Als X (in)direct de aandelen in een operationele werkmaatschappij heeft, is het denkbaar dat het pand daarin – via tussenstappen – belastingvrij wordt ondergebracht. Als de aandelen in die werkmaatschappij uiteindelijk worden verkocht, is zelfs geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

(iv) Verruiming verliesverrekeningspotentieel

Opvallend is dat de doorschuiffaciliteit van artikel 3.99a Wet IB 2001 niet voorziet in de bij fiscaal begeleide reorganisaties gebruikelijke winstplitsingsregels. Dat biedt de mogelijkheid via een geruisloze inbreng van een tbs-pand het verliesverrekeningspotentieel in de vennootschapsbelasting te benutten. De doorgeschoven stille reserve in het pand kan worden afgezet tegen in het concern aanwezige compensabele verliezen. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld 7

X houdt alle aandelen in BV H, die op haar beurt alle aandelen houdt in BV D1 en BV D2. X stelt vanuit privé een pand ter beschikking aan BV D1. BV D2 beschikt over compensabele verliezen. X kan het pand belastingvrij inbrengen in BV D2, waarna BV D2 het pand doorverkoopt aan BV D1 of BV H. De boekwinst die BV D2 maakt kan worden afgezet tegen de compensabele verliezen van BV D2 omdat winstplitsingsregels ontbreken. De doorverkoop van het pand leidt niet tot heffing van overdrachtsbelasting op grond van de interne-reorganisatievrijstelling en ook niet tot terugname van de inbrengvrijstelling (zie paragraaf 4.3).

Overigens wijs ik erop dat de 'gewone' verliesverrekeningsbeperkingen in de weg kunnen staan aan de verrekening van compensabele verliezen met de stille reserve in het pand, zoals met name de houdsterverliesregeling ex artikel 20, lid 4 tot en met 6 Wet Vpb 1969.

5. Uitbreiding betalingsfaciliteit

Met ingang van 1 januari 2010 is de betalingsfaciliteit voor de verschuldigde inkomstenbelasting in verband met staking van een tbs-werkzaamheid versoepeld. De regeling is opgenomen in artikel 25, lid 14 IW 1990. Tot 1 januari 2010 kon op verzoek uitstel van betaling worden verkregen indien de terbeschikkingstelling wordt beëindigd zonder dat de ter beschikking gestelde zaak wordt vervreemd. Denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin de directeur-groootaandeelhouder stopt met de verhuur van het pand aan zijn BV. Een ander voorbeeld is de situatie waarin de directeur-groootaandeelhouder de aandelen in zijn BV verkoopt aan een derde en het pand blijft verhuren aan de desbetreffende BV. Uitstel van betaling was onder de oude regeling alleen mogelijk indien de belastingplichtige over onvoldoende middelen wordt geacht te beschikken (vermogenstoets).

Vanaf 1 januari 2010 is de betalingsfaciliteit van toepassing indien de zaak waarvan de terbeschikkingstelling is beëindigd (1) niet is vervreemd, (2) is vervreemd waarbij de koper de overdrachtsprijs is schuldig gebleven of (3) is geschonken. Deze gevallen hebben met elkaar gemeen dat niet (direct) de nodige middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen. Van belang daarbij is dat de vermogenstoets is komen te vervallen. Ongewijzigd is gebleven dat het uitstel maximaal 10 jaar bedraagt en rentedragend is. Vooral het rentedragende karakter maakt dat de regeling niet erg populair is in de praktijk en naar mijn verwachting ook niet zal worden na 1 januari 2010.

4.5 **Inbreng met terugwerkende kracht tot 1 januari 2010**

Tijdens de parlementaire behandeling heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven bereid te zijn om zijn medewerking te verlenen aan een geruisloze inbreng van een tbs-pand met terugwerkende kracht tot 1 januari 2010. Dat geldt zowel voor de inbreng in een nieuw opgerichte als een bestaande BV (zie paragraaf 4.3 voor verschillende varianten). Vanwege het belang voor de notariële praktijk, geef ik de relevante passage letterlijk weer: *"Er kan een beroep worden gedaan op de faciliteit van artikel 3.99a Wet IB 2001 indien de inbreng van het pand geschiedt vóór 1 januari 2011. Deze voorwaarde leidt ertoe dat wanneer een belastingplichtige een ter beschikking gesteld pand wil inbrengen in een nieuw op te richten BV, de BV moet zijn opgericht voor 1 januari 2011. Wat betreft de terugwerkende kracht wordt aangesloten bij de toelichting op de achtste standaardvoorwaarde voor de geruisloze omzetting van artikel 3.65 Wet IB 2001. Dit betekent dat er een terugwerkende kracht van maximaal negen maanden mogelijk is als de intentieverklaring/voorovereenkomst uiterlijk negen maanden na 1 januari 2010 (uiterlijk 30 september 2010) is gesloten en geregistreerd. Onder registratie wordt verstaan registratie bij de inspecteur van de Belastingdienst, bevoegd voor de uitvoering van de Registratiewet 1970. De inbreng/oprichting moet wel uiterlijk 31 december 2010 plaatsvinden. Voorgaande terugwerkende kracht geldt ook in het geval van inbreng van een ter beschikking gesteld pand in een bestaande vennootschap. Indien de intentieverklaring/voorovereenkomst na 30 september 2010 en vóór 1 januari 2011 is gesloten/ geregistreerd en de BV vóór 1 januari 2011 is opgericht, kan een beroep worden gedaan op de faciliteit van artikel 3.99a Wet IB 2001. In dat laatste geval bestaat er echter niet meer het recht op terugwerkende kracht."*

4.6 **Wel of geen gebruikmaken van de faciliteiten in 2010?**

Het is naar mijn mening ronduit opmerkelijk dat in 2010 een belastingvrije inbrengmogelijkheid voor onroerende zaken wordt ingevoerd, terwijl de belangrijkste reden daarvoor met ingang van 1 januari 2010 niet langer opgaat (!). Door de introductie van de tbs-vrijstelling van 12% wordt het tariefsmatige evenwicht namelijk hersteld. De ontvangen huur is nog slechts in box 1 belast tegen een maximaal tarief van 45,76%, hetgeen nagenoeg overeenkomt met het (gecombineerde) tarief van 44,125% waaraan de winst van de BV is onderworpen. Indien de BV echter in 2010 slechts het MKB-tarief van 20% is verschuldigd doordat de winst niet uitkomt boven € 200.000, is inbreng eerder het overwegen waard. Maar op deze

plaats past de kanttekening dat het MKB-tarief van 20% vanaf 2011 in principe weer geldt voor de winst tot € 40.000. De winst vanaf € 40.000 tot € 200.000 is belast tegen 23% en de winst daarboven is belast tegen 25,5%. Of deze percentages ook daadwerkelijk zullen gaan gelden vanaf 2011 moet worden afgewacht. Op 5 december 2009 kondigde de staatssecretaris aan twee wijzigingen in de vennootschapsbelasting te willen doorvoeren die de schatkist geld opleveren. Dat geld wil hij 'terugsluizen' in de vennootschapsbelasting, hetgeen waarschijnlijk een tariefsverlaging inhoudt. Verder springen de volgende vier situaties in het oog waarin het aanbeveling verdient om in 2010 te profiteren van de belastingvrije inbrengmogelijkheid. Ik ga er daarbij steeds van uit dat in het pand een stille reserve aanwezig is. Indien dat overigens niet het geval is, wat goed denkbaar is vanwege de economische crisis, verdient het overweging om het pand ruisend in te brengen en alleen een beroep te doen op de vrijstelling in de overdrachtsbelasting. Het door de inbreng van het pand geleden stakingsverlies kan dan worden verrekend in box 1 met het (gebruikelijk) loon van de directeur-aandeelhouder.

(i) BV waaraan ter beschikking wordt gesteld is verliesgevend

Indien de BV verlies lijdt of (noemenswaardige) compensabele verliezen heeft, is nog steeds box-1-belasting verschuldigd over de huurbaten terwijl de betaalde huur niet (direct) tot een lagere Vpb-druk leidt. Door de onroerende zaak in te brengen wordt dit vermeden. Het spreekt voor zich dat aan de inbreng van een pand in een verlies-BV ook moet worden gelet op niet-fiscale aspecten, zoals de vergroting van de eventuele verhaalsmogelijkheden door crediteuren. Indien dit een potentieel probleem is, kan het pand ook worden ingebracht in een holdingvennootschap die de aandelen houdt in de verliesgevende BV (vergelijk voorbeeld 3). Door vervolgens een fiscale eenheid voor de heffing van vennootschapsbelasting te vormen, is de verhuursituatie fiscaal non-existent. Vanuit de optiek van de fiscale eenheid is dan sprake van een pand in eigen gebruik.

(ii) Voorgenomen bedrijfsoverdracht via schenking

De tweede situatie betreft het voornemen om het tbs-pand samen met de aandelen in de BV te schenken. Vanaf 2010 is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet ook van toepassing op het tbs-pand, mits het pand tegelijkertijd wordt geschonken met het aanmerkelijkbelangpakket (zie artikel 35c, lid 1, onderdeel d SW 1956). In het aanmerkelijkbelangregime is vanaf 2010 voorzien in een doorschuiving van de aanmerkelijkbelangclaim (artikel 4.17c Wet IB 2001). Wat helaas ontbreekt, is een doorschuifmogelijkheid in de tbs-sfeer zodat de schenker moet

6. Afsluiting

In deze bijdrage heb ik de wijzigingen in de tbs-regelingen in kaart gebracht. Anders dan de wijzigingen in de aanmerkelijkbelangregeling per 1 januari 2010, pakken de wijzigingen in de tbs-regelingen allemaal gunstig voor belastingplichtigen uit. De invoering van de tbs-vrijstelling van 12% zorgt ervoor dat terbeschikkingstellers aan hun BV niet langer hoeven 'bij te betalen'. De openstelling van de fiscale reserves voor terbeschikkingstellers betekent onder andere dat vanaf 2010 geruisloos een tbs-pand kan worden vervangen. Anders dan deze maatregelen, is de belastingvrije inbrengmogelijkheid van een tbs-pand niet structureel. Dat betekent dat het er in 2010 op aan gaat komen: wordt het tbs-pand belastingvrij ingebracht in een BV/NV of wordt het in de tbs-sfeer gelaten? Ik heb vier situaties in kaart gebracht waarin belastingvrije inbreng van het pand naar mijn mening in elk geval overweging verdient, te weten het geval waarin:

- de BV waaraan ter beschikking wordt gesteld, verliesgevend is;

- het de bedoeling is om een bedrijfsoverdracht via schenking te bewerkstelligen;
- het voornemen bestaat om het tbs-pand te verkopen al dan niet in combinatie met de BV; en
- compensabele verliezen aanwezig zijn in het concern van de directeur-groootaandeelhouder.

De faciliteiten kunnen los van elkaar worden toegepast. Ik heb één geval kunnen bedenken waarin het voor de hand ligt om enkel een beroep te doen op de vrijstelling in de overdrachtsbelasting, te weten de situatie waarin in de waardering van het pand geen stille reserve maar een latent verlies aanwezig is. Het stakingsverlies kan vervolgens te gelde worden gemaakt in box 1.

Dr. J.L. van de Streek

Bureau Vaktechniek Ernst & Young Belastingadviseurs

Universiteit van Amsterdam

Vrije Universiteit Amsterdam

