

Overdrachtsbelasting. Ondernemingsfaciliteiten

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 16 oktober 2012, nr. BLKB/2012/611M.

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 27 september 2010, nr. DGB2010/1004M. De goedkeuring voor de toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie is verruimd. Voor de vrijstelling bij inbreng van een onderneming in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft is een nieuwe goedkeuring opgenomen. Ook bevat het besluit een nieuwe goedkeuring voor de vrijstelling bij omzetting van een onderneming en is de toepassing van het bij deze vrijstelling behorende voortzettingsvereiste verduidelijkt. Er zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht waarmee geen beleidswijziging is beoogd.

1. Inleiding

De overdrachtsbelasting heeft een aantal ondernemingsfaciliteiten in de vorm van vrijstellingen. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdelen b, e, f, en h, van de WBR. Dit besluit bevat een aantal goedkeuringen voor de toepassing van de ondernemingsfaciliteiten. In onderdeel 11.3 is de goedkeuring verruimd en de onderdelen 13 en 14 bevatten nieuw beleid. Onderdeel 3.2 is vervallen. De overige onderdelen bevatten enkele redactionele wijzigingen waarmee geen beleidswijziging is beoogd.

De verkrijging door bepaalde familieleden van een ondernemer is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR). Het beleid voor deze vrijstelling is opgenomen in de onderdelen 2 tot en met 8. Onderdeel 3.2 van het besluit van 27 september 2010, nr. DGB2010/1004M, bevatte een overgangsregeling voor een bedrijfsopvolging in fasen. De goedkeuring gold alleen voor gefaseerde bedrijfsoverdrachten die in gang gezet zijn vóór 22 mei 2001. Door tijdsverloop heeft deze goedkeuring zijn belang verloren en is daarom niet meer opgenomen. Onderdeel 3.1 is hierbij vernummerd naar 3.

Onderdeel 9 bevat een goedkeuring voor de vrijstelling bij inbreng of omzetting van een onderneming waarbij slechts de economische eigendom van een onroerende zaak wordt ingebracht.

Onderdeel 10 bevat een standpuntbepaling over het per 1 januari 2008 gewijzigde concernbegrip bij de toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR). Onderdeel 11 bevat het beleid over deze vrijstelling. De goedkeuring bij een transactie tussen een moeder- en dochtervennootschap is verduidelijkt en verruimd (onderdeel 11.3).

Op 1 januari 2010 is een vrijstelling in de wet opgenomen voor de inbreng van een onroerende zaak die behoort tot een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR). Deze vrijstelling is op 1 januari 2011 vervallen. Voor de gevallen waarin deze vrijstelling is toegepast bevat onderdeel 12 twee goedkeuringen.

Onderdeel 13 is nieuw en bevat een nieuwe goedkeuring voor de vrijstelling bij inbreng van een onderneming in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, 1°, van de WBR). Door de goedkeuring geldt de vrijstelling ook bij inbreng onder gedeeltelijk voorbehoud van stille reserves.

Onderdeel 14 is nieuw. Onderdeel 14.1 bevat een nieuwe goedkeuring voor de omzetting van een windturbineonderneming in een NV of BV. In onderdeel 14.2

is de toepassing van de aanhoudingseis bij de vrijstelling bij omzetting van een onderneming verduidelijkt (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, 2^o, van de WBR).

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen worden verleend in situaties waarin de overdrachtsbelasting volgens de wettelijke bepalingen verschuldigd is. Deze wettelijke verschuldigdheid brengt mee dat bij een toekomstige overdracht van de verkregen onroerende zaken, de koper onder omstandigheden formeel gezien aanspraak kan maken op een vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, dan wel artikel 13 van de WBR. Als en voor zover bij een toekomstige verkrijging op deze grond aanspraak op vermindering wordt gemaakt, komt de verleende tegemoetkoming te vervallen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BV	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
Familielid	Een of meer kinderen, pleegkinderen, kleinkinderen, broers en zusters, pleeg- en halfbroers en -zusters van de overdragende ondernemer of hun echtgenoten
NV	Naamloze vennootschap
Onderneming	Subjectieve onderneming in de zin van artikel 3.2 van de Wet IB 2001 met inbegrip van het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen
UBBR	Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer
Vrijstelling bij bedrijfsopvolging	Vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR
Vrijstelling bij inbreng in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal	Vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, 1 ^o , van de WBR jo. artikel 4 van het UBRR
Vrijstelling bij omzetting van en onderneming	Vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, 2 ^o , van de WBR jo. artikel 5 van het UBRR
Vrijstelling bij interne reorganisatie	Vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR jo. artikel 5b van het UBRR
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer

2. Bedrijfsopvolging; overdracht onderneming en inbreng in BV

Bij een bedrijfsopvolging kan de volgende situatie zich voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een BV waarvan hij alle aandelen houdt. Door deze nadere inbreng kan de vrijstelling bij bedrijfsopvolging niet worden toegepast omdat de verkregen onderneming niet door het familielid zelf, maar door de BV wordt voortgezet. Dit vind ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat de vrijstelling bij bedrijfsopvolging ook geldt voor een verkrijging van een onderneming door een familielid, die wordt gevolgd door de inbreng van die onderneming in een BV, waarvan dit familielid alle aandelen houdt.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

De inbreng van de onderneming in de BV vindt plaats met toepassing van de vrijstelling bij omzetting van een onderneming. Daarbij moet aan alle vereisten van artikel 5 van het UBBR worden voldaan.

De goedkeuring geldt niet wanneer de ondernemer zijn onderneming rechtstreeks overdraagt aan de BV van het familielid. Een BV behoort immers niet tot de beperkte kring van verkrijgers als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR.

3. Bedrijfsopvolging; onderneming ingebracht in BV

Het is mogelijk dat een ondernemer zijn onderneming, exclusief het bedrijfspan, heeft ingebracht in een BV waarvan hij alle aandelen houdt. Het bedrijfspan verhuurt hij aan de BV.

Als de ondernemer in het kader van een bedrijfsopvolging zijn aandelen in de BV en het bedrijfspan overdraagt aan een familielid, komt de vraag op of de vrijstelling bij bedrijfsopvolging van toepassing is. De vrijstelling bij bedrijfsopvolging is niet van toepassing op de verkrijging van het bedrijfspan. Het bedrijfspan wordt immers niet overgedragen als onderdeel van de overdracht van een onderneming aan een familielid omdat de onderneming in een BV werd uitgeoefend.

4. Bedrijfsopvolging; overdracht onderneming en inbreng in personenvennootschap

Bij een bedrijfsopvolging kan zich de volgende situatie voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een personenvennootschap met een derde. Deze inbreng staat de toepassing van de vrijstelling bij bedrijfsopvolging voor de eerdere overdracht in de weg. De onderneming wordt immers niet in haar geheel door het familielid voortgezet, maar mede door een derde.

In de bovenstaande situatie is het ook denkbaar dat het familielid de verkregen onderneming inbrengt in een personenvennootschap met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot dan wel met een ander familielid van de oorspronkelijke ondernemer. Het is in dat geval niet mijn bedoeling om de bedrijfsopvolging binnen de voor de vrijstelling geldende familiekring nodeloos te belemmeren. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling bij bedrijfsopvolging van toepassing kan blijven als de overdracht van een onderneming door een ondernemer aan een familielid wordt gevolgd door een inbreng van de onderneming in een personenvennootschap.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden.

- a. Het familielid brengt de onderneming in een personenvennootschap met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot of met een ander familielid van de oorspronkelijke ondernemer.
- b. De ingebrachte onderneming wordt uitsluitend voortgezet door het familielid samen met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot of samen met het familielid van de oorspronkelijke ondernemer.
- c. Bij een voortzetting door het familielid samen met zijn of haar aanstaande echtgenoot geldt de goedkeuring uitsluitend als ze trouwen binnen zes maanden na de overdracht van de onderneming. Onder trouwen wordt mede verstaan een geregistreerd partnerschap aangaan.
- d. Aan de overige voor de vrijstelling bij bedrijfsopvolging geldende voorwaarden wordt voldaan.

5. Bedrijfsopvolging; splitsing van een onderneming

Een ondernemer kan zijn onderneming zodanig splitsen dat elk gedeelte een zelfstandige onderneming vormt. De vrijstelling bij bedrijfsopvolging kan ook worden toegepast bij een overdracht van een op deze wijze gevormde zelfstandige onderneming. Als het verkrijgende familielid zelf al de beschikking heeft over voldoende opstallen om de onderneming voort te zetten of deze op korte termijn verkrijgt, is het mogelijk dat alleen de grond en niet de bijbehorende voor de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen aan dit familielid worden overgedragen. Er is dan geen sprake van een verkrijging van een zelfstandige onderneming. De vrijstelling bij bedrijfsopvolging is dan niet van toepassing. Dit vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling bij bedrijfsopvolging van toepassing is bij de overdracht van een onderneming als wel de tot deze onderneming behorende grond maar niet de voor de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen worden overgedragen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. De verkrijger heeft voor het uitoefenen van zijn onderneming op het tijdstip van de verkrijging al zelf de beschikking over voldoende opstallen of zal deze opstallen binnen drie maanden na dit tijdstip verkrijgen.
- b. Het verkregen gedeelte van de oorspronkelijke onderneming vormt een zelfstandige onderneming samen met de opstallen die de verkrijger al bezit of de opstallen die de verkrijger binnen drie maanden nog verkrijgt.
- c. Aan de overige voor de vrijstelling bij bedrijfsopvolging geldende voorwaarden wordt voldaan.

6. Bedrijfsopvolging; verkrijging krachtens erfrecht en vermogensbeding

Het is mogelijk dat een ondernemer, gehuwd in algehele gemeenschap van goederen, een onderneming drijft in de vorm van een personenvennootschap met een familielid. Hij heeft de economische eigendom van het bedrijfspand ingebracht in de vennootschap. De juridische eigendom behoort tot zijn buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen. In het vennootschapscontract is onder meer bepaald dat bij het overlijden van één van de vennoten het vennootschapsaandeel verblijft aan de langstlevende vennoot. Over de juridische eigendom is geen regeling in het vennootschapscontract opgenomen.

Na het overlijden van de ondernemer levert de echtgenote, als erfgename, het onverdeelde aandeel in de onderneming aan het familielid dat de onderneming voortzet. Vervolgens levert zij de juridische eigendom van het bedrijfspand. Deze levering kan worden beschouwd als de laatste stap van de bedrijfsopvolging. De vrijstelling bij bedrijfsopvolging is hier echter niet van toepassing. Dit vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling bij bedrijfsopvolging van toepassing is als de echtgenote van de overleden ondernemer, naast het onverdeelde aandeel in de onderneming ook de juridische eigendom van het bedrijfspand levert aan het familielid.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

Voorwaarden

- a. Het familielid heeft met toepassing van de vrijstelling bij bedrijfsopvolging het onverdeelde aandeel van de erflater in de economische eigendom van het bedrijfspand verkregen ter uitvoering van een vermogensbeding in de vennootschapsakte.
- b. De echtgenote van de ondernemer levert de onverdeelde helft van de onderneming aan het familielid ter uitvoering van een vermogensbeding in de vennootschapsakte.
- c. Aan de overige voor de vrijstelling bij bedrijfsopvolging geldende voorwaarden wordt voldaan.

7. Bedrijfsopvolging; doorlevering door pachter

De vrijstelling bij bedrijfsopvolging is niet van toepassing als een ondernemer door hem gepachte onroerende zaken in eigendom verkrijgt en deze overdraagt aan een familielid, als hij de onderneming waaraan de gepachte onroerende zaken dienstbaar waren al op een eerder moment aan dit familielid heeft overgedragen. Dit vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling bij bedrijfsopvolging kan worden toegepast als een ondernemer, nadat hij de eigendom heeft verkregen van eerder door hem gepachte onroerende zaken, de eigendom daarvan levert aan een familielid. Deze 'doorlevering' kan in dit geval worden aangemerkt als een gefaseerde bedrijfsopvolging.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. De ondernemer heeft de onderneming reeds voorafgaand aan de levering van de onroerende zaken overgedragen aan hetzelfde familielid.
- b. Aan de overige voor de vrijstelling bij bedrijfsopvolging geldende voorwaarden wordt voldaan.

8. Bedrijfsopvolging; overdracht aan Bureau Beheer Landbouwgronden

De vrijstelling bij bedrijfsopvolging is niet van toepassing als een ondernemer de tot zijn onderneming behorende landerijen heeft overgedragen aan het Bureau Beheer Landbouwgronden en het bureau de gronden in erfpacht uitgeeft aan de bedrijfsopvolger. Dat gevolg vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling bij bedrijfsopvolging van toepassing is in de volgende situatie. Een ondernemer heeft de tot zijn onderneming behorende landerijen overgedragen aan het Bureau Beheer Landbouwgronden. Vervolgens draagt hij zijn onderneming over aan een familielid. Het Bureau Beheer Landbouwgronden geeft de landerijen in langlopende erfpacht uit aan dat familielid. Voor de verkrijging van het recht van erfpacht van het Bureau Beheer Landbouwgronden geldt dan de vrijstelling bij bedrijfsopvolging.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. Het Bureau Beheer Landbouwgronden geeft de landerijen gedurende een periode van ten minste zes jaar in erfpacht uit aan het familielid dat de onderneming voorzet.
- b. Aan de overige voor de vrijstelling bij bedrijfsopvolging geldende voorwaarden wordt voldaan.

9. Inbreng of omzetting onderneming; inbreng economische eigendom

De vrijstelling bij inbreng in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal dan wel bij omzetting van een onderneming is alleen van toepassing als alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa (inclusief de onroerende zaken) en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht. Als bij de inbreng niet de juridische- maar slechts de economische eigendom van onroerende zaken wordt ingebracht, is de vrijstelling niet van toepassing. Dat vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed, in aanvulling op het bepaalde in artikel 4, eerste lid en artikel 5, eerste lid, van het UBBR, dat voor de toepassing van de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR kan worden volstaan met de inbreng van de economische eigendom van de onroerende zaken.

Toelichting

Als de juridische eigendom van die onroerende zaken later alsnog in de onderneming wordt ingebracht, is de vrijstelling niet van toepassing. Er wordt dan geen onderneming (met bijbehorende onroerende zaken) ingebracht, maar alleen een los activum.

10. Interne reorganisatie; wijziging definitie concern

Voor de toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie gelden de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 5b van het UBBR. Zo geldt de vrijstelling alleen voor een verkrijging binnen het concern. Per 1 januari 2008 is de definitie van het begrip concern aangepast (artikel 5b, tweede en vijfde lid, van het UBBR). Deze aanpassing heeft geen gevolgen voor overdrachten binnen concern van vóór deze datum. Voor de beoordeling of is voldaan aan de voorwaarden van de vrijstelling, kan worden uitgegaan van de regelgeving zoals die gold op het tijdstip van de interne reorganisatie. Dit uitgangspunt geldt voor alle interne reorganisaties van vóór 2008 waarbij de verkrijgende vennootschap uitsluitend door de definitiewijziging per 1 januari 2008 niet meer tot het concern behoort, zoals dat bestond op het tijdstip van de interne reorganisatie.

11. Interne reorganisatie; concernvereiste van drie jaar

De overdrachtsbelasting die door toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie niet is geheven, is alsnog verschuldigd als de verkrijgende vennootschap binnen drie jaren na de verkrijging niet langer deel uitmaakt van het concern (artikel 5b, derde lid, van het UBBR). In de praktijk blijkt dat in sommige situaties strikte wetstoepassing tot een onbillijkheid van overwegende aard leidt. Daarom wordt thans beleid in een meer conceptueel kader voorbereid inzake de vrijstelling bij interne reorganisatie. Dit beleid zal in het tweede kwartaal 2013 worden gepubliceerd en opgenomen in het UBBR.

Hieronder keur ik in een aantal situaties met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule) goed dat de vrijstelling bij interne reorganisatie in stand blijft. De goedkeuringen in de beschreven situaties gelden in ieder geval tot het moment van publicatie van het nieuwe beleid in het UBBR en zullen vervolgens, voor zover nodig, binnen het bedoelde conceptuele kader worden opgenomen in een nieuw besluit.

11.1 Verkoop van (een gedeelte van) het concern direct onder de topvennootschap

A BV houdt alle aandelen in B BV. Deze vennootschap houdt alle aandelen in C BV. Er is sprake van een concern met A BV als topvennootschap. Tussen B BV en C BV vindt een overdracht van een onroerende zaak plaats. Dit met toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie. Binnen drie jaren na de reorganisatie verkoopt A BV haar aandelen B BV aan een derde. Het gevolg hiervan is dat B BV en C BV niet langer behoren tot het concern met A BV als topvennootschap.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat de vrijstelling bij interne reorganisatie in stand blijft.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

B BV en C BV blijven gezamenlijk gedurende de resterende periode onderdeel uitmaken van hetzelfde concern.

Toelichting

Onder de resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 5b, derde lid, van het UBBR dat op het tijdstip van de verkoop van de aandelen B BV nog niet is verstreken.

11.2 Nieuwe topvennootschap

A BV houdt alle aandelen in B BV. Deze vennootschap houdt alle aandelen in C BV. Er is sprake van een concern met A BV als topvennootschap. Tussen B BV en C BV vindt een overdracht van een onroerende zaak plaats. Dit met toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie. Binnen drie jaren na de reorganisatie verkopen de aandeelhouders van A BV hun aandelen aan Z BV. Het gevolg hiervan is dat B BV en C BV niet langer behoren tot het concern, waarvan A BV de topvennootschap is. Er is een nieuw concern met Z BV als topvennootschap.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat de vrijstelling bij interne reorganisatie in stand blijft.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

A BV, B BV en C BV blijven gezamenlijk gedurende de resterende periode onderdeel uitmaken van hetzelfde concern.

Toelichting

Onder de resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 5b, derde lid, van het UBBR dat op het tijdstip van de verkoop van de aandelen A BV nog niet is verstreken.

11.3 Moeder-dochterfusie/liquidatie dochter

A BV houdt alle aandelen in één of meer dochtervennootschappen. Er is sprake van een concern met A BV als topvennootschap. Tussen A BV en één of meer dochtervennootschappen vindt een overdracht van onroerende zaken plaats. Dit met toepassing van de vrijstelling bij interne reorganisatie. Binnen drie jaren na de reorganisatie verdwijnen de dochtervennootschappen als gevolg van een juridische fusie met A BV dan wel een ontbinding en liquidatie. Door het verdwijnen van de dochtervennootschappen blijft A BV alleen over. Er is dan geen sprake meer van een concern, waardoor A BV ook niet langer deel uitmaakt van het concern.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat de vrijstelling bij interne reorganisatie in stand blijft.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

A BV blijft gedurende de resterende periode bestaan.

Toelichting

Onder de resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 5b, derde lid, van het UBBR dat op het tijdstip van de fusie tussen A BV en B BV, dan wel de ontbinding en liquidatie van B BV, nog niet is verstreken.

11.4 Andere situaties

In de hierboven beschreven situaties kan de inspecteur van de Belastingdienst de goedkeuring toepassen. Andere (vergelijkbare) situaties kunnen ter beoordeling voor de toepassing van artikel 63 van de AWR worden voorgelegd aan de Belastingdienst/ Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

12. Inbreng onroerende zaak behorende tot een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001

Van 1 januari 2010 tot 1 januari 2011 was in artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR een vrijstelling van overdrachtsbelasting opgenomen voor de inbreng van een onroerende zaak (en de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden) die behoort tot een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92, eerste lid van de Wet IB 2001.

De vrijstelling is op 1 januari 2011 vervallen. Voor de gevallen waarin de vrijstelling is toegepast zijn echter de aan de vrijstelling verbonden vereisten nog relevant. Als niet aan één of meer van deze vereisten wordt voldaan, is de bij inbreng niet geheven belasting alsnog verschuldigd.

12.1 Vervreemding belang

De belasting die niet is geheven bij inbreng is alsnog verschuldigd als de inbrenger binnen drie jaren na de inbreng niet meer het gehele of nagenoeg gehele belang heeft in de vennootschap waarin is ingebracht. Een onverkorte toepassing van deze voorwaarde vind ik ongewenst bij splitsing of inbreng tegen aandelen in een vennootschap. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat deze bepaling buiten toepassing blijft in de volgende gevallen:

- a. een vervreemding van het belang in het kader van een splitsing als bedoeld in artikel 5c van het UBBR; of
- b. een vervreemding van het belang doordat ten minste 75% van de aandelen van de vennootschap waarin is ingebracht, wordt verkregen door een andere vennootschap tegen toekenning van eigen aandelen aan de inbrenger.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

Door de hierboven genoemde opvolgende transacties wordt het belang van de inbrenger in de vennootschap waarin met toepassing van de vrijstelling is ingebracht vervangen door een belang in een andere vennootschap. De goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat dit nieuw verkregen belang gedurende de resterende periode behouden blijft.

Toelichting

Onder resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR dat op het tijdstip van de vervreemding van het belang nog niet is verstreken.

12.2 Vervreemding onroerende zaak

De belasting die niet is geheven bij inbreng is alsnog verschuldigd, als de vennootschap gedurende een periode van drie jaren na de inbreng op enig tijdstip niet meer in het bezit is van de ingebrachte onroerende zaak.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat deze bepaling buiten toepassing blijft bij een vervreemding van de onroerende zaak 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 UBBR.

Voorwaarde

Voor de goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

De verkrijger blijft gedurende de resterende periode van drie jaren in bezit van de aan hem vervreemde onroerende zaak.

Toelichting

Onder resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR dat op het tijdstip van de vervreemding van de onroerende zaak nog niet is verstreken.

13. Inbreng onderneming; waarde bijschrijving op kapitaalrekening

Voor de toepassing van de vrijstelling bij inbreng van een onderneming in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, geldt onder meer het volgende vereiste. De inbreng moet plaatsvinden tegen bijschrijving op de kapitaalrekening van de vennootschap van een bedrag dat ten minste 90 procent is van de waarde in het economische verkeer van het vermogen van de ingebrachte onderneming dan wel de boekwaarde van dat vermogen, zoals die geldt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, in gevallen waarin de ondernemer inbrengt met voorbehoud van stille reserves (artikel 4, eerste lid, van het UBBR).

De bovengenoemde bepaling brengt mee dat de vrijstelling niet kan worden toegepast als de inbreng van het ondernemingsvermogen plaatsvindt deels tegen de waarde in het economische verkeer en deels onder voorbehoud van stille reserves. Dat gevolg vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling bij inbreng in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal ook kan worden toegepast als bij de inbreng van de onderneming één of meer tot deze onderneming behorende vermogensbestanddelen worden ingebracht tegen de boekwaarde, zoals die geldt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, onder voorbehoud van de stille reserves.

Voorwaarden

Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. De overige vermogensbestanddelen van de onderneming worden ingebracht tegen bijschrijving van (minimaal 90%) van de waarde in het economische verkeer.
- b. Deze overige vermogensbestanddelen worden niet buiten de boeken om vergoed.

Toelichting

De goedkeuring geldt ook als bij de inbreng van één of meer vermogensbestanddelen een deel van de stille reserves wordt voorbehouden. De inbreng van die vermogensbestanddelen vindt dan plaats tegen de boekwaarde vermeerderd met het niet voorbehouden deel van de stille reserves.

14. Vrijstelling bij omzetting van een onderneming

14.1 Inbreng windturbineonderneming in NV of BV

In het besluit van 28 januari 2011, nr. BLKB2011/2238M, heb ik voor de inkomstenbelasting een goedkeuring opgenomen voor de exploitatie van een windturbine op ondergrond die onderdeel uitmaakt van een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige. Goedgekeurd wordt dat de ondergrond van de windturbine niet als onttrokken aan die andere onderneming wordt beschouwd. Op grond van deze goedkeuring blijft de ondergrond van de windturbine, voor de toepassing van de inkomstenbelasting, behoren tot het bedrijfsvermogen van de andere onderneming. Door de goedkeuring kan de afzonderlijke windturbineonderneming, zonder de ondergrond van de windturbine, worden ingebracht in een NV of BV.

Voor de toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij omzetting van een onderneming moeten alle tot het vermogen van de onderneming behorende activa en passiva die een functie vervullen in deze onderneming worden ingebracht in een NV of BV (artikel 5, eerste lid, van het UBBR). Dit brengt mee dat de ondergrond van de windturbine moet worden ingebracht in de NV of BV. Bij de inbreng van een windturbineonderneming conflicteert deze eis met de bovengenoemde goedkeuring voor de inkomstenbelasting. Dat vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden het volgende goed bij de inbreng in een NV of BV van een windturbineonderneming, met uitzondering van de ondergrond van de windturbine. De vrijstelling bij inbreng kan ook worden toegepast als ten behoeve van de NV of BV bij de inbreng een recht van opstal op de ondergrond van de windturbine wordt gevestigd. De vrijstelling geldt dan ook voor de vestiging van het recht van opstal.

Voorwaarden

De goedkeuring geldt onder de volgende drie voorwaarden.

- a. De windturbineonderneming is een afzonderlijke onderneming ten opzichte van de andere onderneming(en) van dezelfde ondernemer.
- b. Alle overige activa en passiva die een functie vervullen in de windturbineonderneming worden ingebracht.
- c. Aan de overige voor de vrijstelling bij omzetting van een onderneming geldende voorwaarden wordt voldaan.

Toelichting

De goedkeuring heeft geen betrekking op de inbreng in de NV of BV van de economische eigendom van de windturbine met ondergrond. In dat geval kan de goedkeuring van onderdeel 9 van dit besluit gelden.

14.2 Omzetting onderneming; aanhoudingseis

Voor de toepassing van de vrijstelling bij omzetting van een onderneming geldt onder meer een aanhoudingseis. Op grond van deze eis is de niet geheven belasting alsnog verschuldigd als de inbrenger binnen drie jaren na de omzetting niet meer in het bezit is van alle bij of in verband met de omzetting verkregen aandelen (artikel 5, derde lid, van het UBBR).

Het is mogelijk dat de omzetting van de onderneming heeft plaatsgevonden met een inbreng door meerdere inbrengers. Als één of meer van deze inbrengers niet voldoen aan de aanhoudingseis, is de bij omzetting van de onderneming niet geheven belasting alsnog verschuldigd. De belasting is dan verschuldigd voor het gedeelte van de aandelen dat is uitgereikt aan de inbrenger(s) die niet aan de aanhoudingseis heeft (hebben) voldaan. Voor het gedeelte van de aandelen dat is uitgereikt aan de inbrenger(s) die blijven voldoen aan de aanhoudingseis, blijft de vrijstelling onder de bestaande voorwaarden van toepassing.

15. Ingetrokken regelingen

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- DGB2010/1004M.

16. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 16 oktober 2012.

De staatssecretaris van Financiën

F.H.H. Weekers