

Bedrijfsoverdrachten in de overdrachtsbelasting

Mr. A.J.A. (Ton) Honcoop (Grant Thornton, Gouda)

Besluit van de Minister van Financiën, 27 september 2010, nr. DGB2010/1004M

(Art. 15, WBR)

Over de voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde overdrachten heeft de Minister van Financiën een besluit uitgebracht dat enerzijds dient om twee eerdere besluiten te actualiseren, en dat anderzijds nieuw beleid bevat.

Ondernemend Nederland heeft in de Bedrijfsopvolgingsregeling zoals neergelegd in Hoofdstuk IIIA van de SW 1956 voor de schenk- en erfbelasting, en in flankerende maatregelen als bijvoorbeeld de aanmerkelijkbelangvrijstelling ingeval van schenking (artikel 4.17c IB 2001) of van overlijden (artikel 4.17a IB 2001) voor de inkomstenbelasting, mooie instrumenten om de continuïteit van een onderneming ingeval van een bedrijfsoverdracht te verzekeren. Ook kan hier gewezen worden op de slechts voor het jaar 2010 bestaande mogelijkheid een TBS-pand zonder heffing van inkomstenbelasting, anders verschuldigd dan wegens het staken van de TBS-werkzaamheden, in te brengen in een NV of BV (artikel 3.99a IB 2001). De WBR kent ook reeds zeer lange tijd diverse faciliteiten die het een ondernemer mogelijk maken diens onderneming over te dragen, of om te zetten in een andere rechtsvorm, zonder dat bij die gelegenheid direct voor de overdrachtsbelasting hoeft te worden afgerekend over de waarde in het economisch verkeer van de bij zo'n overdracht of omzetting betrokken onroerende zaak. Deze overdrachtsbelastingvrijstellingen treft men aan in artikel 15 WBR. Over deze vrijstellingen heeft de minister op 27 september 2010, nr. DGB2010/1004M, een besluit uitgebracht dat enerzijds dient om twee eerdere besluiten te actualiseren en dat anderzijds nieuw beleid bevat. Het besluit gaat nader in op de volgende voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde overdrachten: 1. de familieoverdracht (artikel 15 lid 1 letter b WBR); 2. de inbreng van een onderneming in een personenvennootschap dan wel de omzetting ervan in een BV of NV (artikel 15 lid 1 letter e WBR); 3. de overdracht van een onderneming in het kader van een fusie, splitsing of interne reorganisatie (artikel 15 lid 1 letter h WBR); 4. de inbreng van een TBS-pand in 2010 in een BV of NV (artikel 15 lid 1 letter z WBR). In het onderstaande zal ik bij een aantal van deze overdrachten nader stilstaan. Ik zal het Besluit daarbij slechts behandelen voor zover het nieuw beleid betreft, danwel een nog steeds actueel aandachtspunt betreft.

Familieoverdracht

De familieoverdracht van artikel 15 lid 1 letter b WBR is van toepassing als een onderneming inclusief de daarvan onderdeel uitmakende onroerende zaak, al dan niet gefaseerd, aan iemand van de in dat artikel genoemde familieleden wordt overgedragen. Daarbij is vereist dat de onderneming wat betreft de bedrijfsvoering door de verkrijger(s) in haar geheel wordt voortgezet. - Goedgekeurd is dat van deze vrijstelling ook gebruik wordt gemaakt in de situatie dat het verkrijgende familielid de onderneming niet zelf voortzet, zoals in beginsel vereist, maar de onderneming inbrengt in een BV waarvan het familielid alle aandelen houdt. Daarbij wordt dan wel de voorwaarde gesteld dat de inbreng in de BV geschiedt met inachtneming van de voorwaarden van artikel 15 lid 1 letter e 2e WBR, en het daarop gebaseerde artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer

1971 (nader: UB WBR). Zie ook Voor de praktijk.- De overdracht aan een familielid van een in privé gehouden bedrijfspand dat verhuurd werd aan de BV waarin de overdrager de aandelen hield en welke aandelen thans worden gehouden door het genoemde familielid dat het bedrijf voortzet, is niet vrijgesteld van overdrachtsbelastingheffing. Het pand wordt immers niet overgedragen als onderdeel van de overdracht van een onderneming.- Als een ondernemer zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, overdraagt aan een familielid, die de onderneming vervolgens direct of korte tijd na de overdracht inbrengt in een personenvennootschap met een derde, is de overdrachtsbelastingvrijstelling ex artikel 15 lid 1 letter b WBR op de verkrijging door het familielid niet van toepassing. Immers, de onderneming wordt niet in haar geheel door het familielid voortgezet, maar ook door een derde.- Als de derde evenwel een familielid van de oorspronkelijke ondernemer is, dan wel de echtgenoot of aanstaande echtgenoot van het verkrijgende familielid, dan betekent de inbreng van de onderneming in een dergelijke personenvennootschap niet het einde van de overdrachtsbelastingvrijstelling ex artikel 15 lid 1 letter b WBR. In het Besluit worden wel enkele voorwaarden genoemd waaraan voldaan moet worden om van de goedkeuring gebruik te kunnen maken.- Het kan voorkomen dat een familielid zelf al in het bezit is of binnenkort in het bezit komt van voor de voortzetting van de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen op het moment dat hij de onderneming krijgt overgedragen. Alsdan is onder voorwaarden genoemd in het Besluit goedgekeurd dat de onderneming zonder de bedrijfsopstallen wordt overgedragen. Grond die wel in de bedrijfsoverdracht is begrepen mag dan toch delen in de overdrachtsbelastingvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter b WBR ondanks het feit dat van een verkrijging van een zelfstandige onderneming geen sprake is.- Goedgekeurd is ook dat ingeval eerder de onderneming aan een familielid is overgedragen de oorspronkelijke ondernemer de door hem naderhand gekochte, eerder ten behoeve van die onderneming gepachte, grond, zonder overdrachtsbelasting levert aan het familielid.

De inbreng van een onderneming in een personenvennootschap dan wel de omzetting ervan in een BV of NV (artikel 15 lid 1 letter e WBR)

- De vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e 2e WBR geldt ook ingeval niet de volledige eigendom van een onroerende zaak ingebracht wordt in de BV. Die vrijstelling geldt namelijk ook ingeval alleen de economische eigendom wordt ingebracht. Zie ook bij Voor de praktijk.

De overdracht van een onderneming in het kader van een fusie, splitsing of interne reorganisatie (artikel 15 lid 1 letter h WBR)

- De vrijstelling ingeval van een interne reorganisatie (nader uitgewerkt in artikel 5b UB WBR) blijft, op grond van een goedkeuring in het Besluit, in beginsel van toepassing als de vennootschappen waarbinnen de onroerende zaak is verschoven deel uit blijven maken van een concern, terwijl b.v. de topvennootschap haar belang in die twee bij de verschuiving betrokken vennootschappen verkoopt.- De vrijstelling blijft verder in beginsel eveneens van toepassing als de aandelen in de topvennootschap zelf worden verkocht.- De interne reorganisatievrijstelling blijft ten slotte in beginsel ook in stand indien de vennootschappen waartussen de onroerende zaak is verschoven door een juridische fusie tot één vennootschap versmelten.- In het Besluit worden overigens diverse voorwaarden voor de hier omschreven drie goedkeuringen genoemd.

De inbreng van een TBS-pand in 2010 in een BV of V-N (artikel 15 lid 1 letter z WBR)

Een voorwaarde voor het mogen toepassen van de overdrachtsbelastingvrijstelling ingeval van een inbreng in 2010 van een TBS-pand in een BV (op de inkomstenbelastingvrijstelling ben ik al ingegaan) waarin de inbrenger alle of nagenoeg alle aandelen houdt, is dat geen sprake is van de vervreemding van (een gedeelte van) het aandelenbelang in de BV waardoor niet meer wordt voldaan aan de eis dat de inbrenger gedurende drie jaar tenminste nagenoeg alle aandelen in de BV bezit.- In het Besluit wordt goedgekeurd dat van een dergelijke vervreemding geen sprake is indien het een vervreemding betreft in het kader van een splitsing ex artikel 5a UB WBR, danwel in het kader van een aandelenfusie waarbij tenminste 75 procent van de aandelen van de vennootschap waarin de ter beschikking gestelde onroerende zaak is ingebracht, tegen uitreiking van aandelen aan de inbrenger wordt ingebracht in een andere vennootschap.De voor de overdrachtsbelasting geruisloze inbreng van een TBS-pand kent verder nog als voorwaarde dat de onroerende zaak gedurende drie jaar na de inbreng in het bezit blijft van de overnemende BV.- In het Besluit wordt goedgekeurd dat het gedurende deze periode niet in het bezit houden van de onroerende zaak door de overnemende BV niet tot het terugnemen van de overdrachtsbelastingvrijstelling leidt als dat veroorzaakt wordt door een vervreemding van de onroerende zaak in het kader van een fusie (als bedoeld in artikel 5a UB WBR), een interne reorganisatie (artikel 5b UB WBR) of een splitsing (artikel 5c UB WBR).

Voorbehoud

In het Besluit worden de goedkeuringen overigens verleend onder de ontbindende voorwaarde dat naderhand ter zake van de desbetreffende onroerende zaak geen aanspraak wordt gemaakt op een vermindering van de overdrachtsbelasting op grond van artikel 9 lid 4 of artikel 13 WBR.

Inwerkingtreding

Het Besluit treedt in werking met ingang van de dag na de uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst. Het onder 'De inbreng van een TBS-pand in 2010 in een BV of V-N (artikel 15 lid 1 letter z WBR)' vermelde, geldt echter reeds vanaf 1 januari 2010.

Vervallen besluiten

De besluiten met de nummers: CPP2005/2645M, CPP2006/1883M en CPP2007/265M zijn met het in werking treden van het in dit artikel besproken Besluit ingetrokken.

Voor de praktijk

* Hoewel goedgekeurd is van de overdrachtsbelastingvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter b WBR gebruik te maken ingeval het verkrijgende familielid de onderneming vervolgens inbrengt in een BV waarvan hij/zij alle aandelen houdt, is het niet toegestaan dat de bedrijfsoverdracht direct geschiedt naar de BV van het familielid. Zo ver reikt de goedkeuring dus niet!* Uit de uitspraak van de Rechtbank Arnhem van 6 juli 2010, nr. AWB 09/5155 blijkt dat de overdrachtsbelastingvrijstelling ingeval van een familieoverdracht ex artikel 15 lid 1 letter b WBR geheel misgelopen wordt als niet alleen een familielid tot de onderneming toetreedt maar ook een derde. In de door de Rechtbank Breda beslechte casus was sprake van een VOF tussen vader, zoon en een derde. De inbreng door vader van de economische eigendom van het bedrijfspand in de VOF in 2000 was voor de overdrachtsbelasting vrijgesteld ex artikel 15 lid 1 letter e 1ste WBR. Na de vereiste voortzettingstermijn van drie jaar (artikel 4 lid 4 UB WBR) treedt vader uit de VOF. De zoon en de derde krijgen vervolgens ieder 50 procent van economische en juridische eigendom van het pand

van vader overgedragen. De zoon wenst op zijn verkrijging (van de helft van het aandeel van pa in het bedrijfspan) de overdrachtsbelastingvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter b WBR toegepast te zien. De rechtbank zet evenwel een streep door die vrijstelling. Dit enkel omdat niet alleen hij maar ook een derde als verkrijger van het aandeel van vader optreedt. Dat in de wettekst van artikel 15 lid 1 letter b WBR wordt gesproken van het voortzetten van de onderneming door de verkrijgers, zonder het begrip verkrijgers te begrenzen tot de familiegroep eerder in het artikel genoemd, brengt volgens de rechtbank niet mee dat de vrijstelling in het haar voorgelegde geval van toepassing kan zijn.* De vrijstelling ex artikel 15 lid 1 letter e 2e WBR geldt dan wel bij de inbreng van slechts de economische eigendom van een onroerende zaak in een BV, maar bij een latere inbreng in die BV van de juridische eigendom van de desbetreffende onroerende zaak geldt die vrijstelling niet.

Verder lezen

* Artikel 3.99a van de Wet op de inkomstenbelasting 2001