



Belastingdienst / 5.1.2e  
5.1.2e

**Directie Vaktechniek**  
Kenniscgroep Resultaat uit  
Overige Werkzaamheden

**Contactpersoon**  
5.1.2e  
5.1.2e@belastingdienst.nl

# memo

**Onderwerp**  
Aanvang TBS

**Datum**  
21 februari 2017  
**Versienummer**  
16-059-0014

**Vastgesteld door**  
Kenniscgroep Resultaat uit  
Overige Werkzaamheden

## INLEIDING

### **De (gestileerde) casus**

X is digra van een BV die een 67 Awr exploiteert. Op basis van een hem vanaf 2006 toekomend gebruiksrecht van een bedrijfsterrein stelt hij dit terrein aan de BV ter beschikking. Op enig moment moest X op zoek gaan naar een vervangend bedrijfsterrein. In 2008 sluit hij een koopovereenkomst met een niet aan hem gerelateerde partij. Na korte tijd komt X er achter, dat er voor zijn nieuwe bedrijfslocatie ongunstig uitpakkende wegeaanleg is gepland. X besluit daarop de koopovereenkomst te ontbinden. De verkoper V stemt hier niet mee in. Een juridische strijd volgt met als eindresultaat dat X in 2011 € 100.000 afkoopsom betaalt ter zake van het bedrijfsterrein.

**Vraagsteller**  
5.1.2e

**Behandeld door**  
5.1.2e, 2e

Gemachtigde meent dat het arrest BNB 2010/190 in deze casus ertoe moet leiden, dat X reeds met en vanaf het sluiten van de koopovereenkomst geacht kan worden het bedrijfsterrein aan de BV ter beschikking te hebben gesteld. De betaalde afkoopsom is in zijn visie aftrekbaar als kosten ter zake van TBS. Een tweede argument ontleent gemachtigde aan het arrest BNB 2014/175. In dit arrest stond de Hoge Raad toe, dat reeds vanaf de totstandkoming van een koopovereenkomst een afboeking op de HIR mocht plaatsvinden.

Bij de aanslagregeling heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen de TBS nog geen aanvang had genomen en de afkoopsom dus niet aftrekbaar was.

### **VRAAG**

Heeft de TBS in deze casus reeds een aanvang genomen?

### **Preadvies vragensteller**

De kernoverweging in BNB 2010/190 luidt:

"-3.3.3. Uit de hiervoor in 3.3.2 aangehaalde passages uit de parlementaire stukken moet worden afgeleid dat de wetgever met de invoering van artikel

3.92 Wet IB 2001 onder meer heeft beoogd wat betreft de winstberekening een vergelijkbare behandeling te bewerkstelligen van enerzijds de ondernemer die ten behoeve van zijn onderneming een vermogensbestanddeel heeft aangeschaft en anderzijds de aanmerkelijkbelanghouder (of een met hem verbonden persoon) die een door hem in privé aangeschaft vermogensbestanddeel aan zijn vennootschap ter beschikking stelt. Een enge opvatting van het begrip 'terbeschikkingstelling', zoals door het middel bepleit, doet onvoldoende recht aan deze bedoeling. Immers, indien artikel 3.92 Wet IB 2001 pas van toepassing wordt op het moment waarop het desbetreffende vermogensbestanddeel in gebruik wordt gegeven, bestaat in dit opzicht een verschil ten opzichte van de situatie waarin de belastingplichtige een vermogensbestanddeel aanschaft met de bedoeling dit in zijn onderneming aan te wenden, omdat in het laatste geval doorgaans het desbetreffende vermogensbestanddeel op het moment van de aanschaf als bestanddeel van het ondernemingsvermogen zal moeten worden aangemerkt. Door deze discrepantie zouden met name met betrekking tot het bedrag waarvoor het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel op de balans zou worden opgenomen alsmede met betrekking tot de schulden aanzienlijke verschillen kunnen ontstaan naar gelang sprake is van het drijven van een onderneming dan wel van terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel aan een gelieerde vennootschap. Anderzijds is in aanmerking te nemen dat het begrip 'ter beschikking stellen' niet geheel op één lijn kan worden gesteld met het begrip 'bestemmen tot', aangezien tweezijdigheid inherent is aan eerstgenoemd begrip. Gelet op dit een en ander moet worden geoordeeld dat in gevallen waarin een onroerende zaak wordt aangeschaft met de gezamenlijke bedoeling van de belastingplichtige en een met hem gelieerde vennootschap om die zaak in gebruik te geven aan die vennootschap en de zaak voor dat gebruik gereed wordt gemaakt, van terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92, lid 1, Wet IB 2001 sprake is op het moment waarop deze onroerende zaak is aangeschaft. Indien die gezamenlijke bedoeling niet in een overeenkomst is neergelegd, kan niettemin sprake zijn van terbeschikkingstelling, mits in dat geval de aanschaf en het gereedmaken zijn geschied onder zodanige omstandigheden dat, indien de (toekomstige) gebruiker ervan een niet-gelieerde persoon zou zijn geweest, met deze omtrent die aanschaf en het gereedmaken voorafgaand afstemming zou hebben plaatsgevonden. Voorts kan bij de aanschaf van een onroerende zaak van terbeschikkingstelling slechts sprake zijn indien van het moment van de aanschaf af geen andere aanwending van de onroerende zaak plaatsvindt."

Datum  
21 februari 2017  
Versienummer  
16-059-0014

#### Primair

De door mij onderstreepte zin geeft voor deze casus naar ik meen de oplossingsrichting aan. Ik zie twee door de HR gestelde voorwaarden: 1) aanschaf met de **gezamenlijke bedoeling** om de zaak in gebruik te geven en 2) de zaak **wordt** voor dat gebruik **gereed gemaakt**. Aan voorwaarde 1 is volgens mij zonder meer voldaan. Voorwaarde 2 is m.i. een ander verhaal. De Hoge Raad heeft voorwaarde 1 van een nadere uitwerking voorzien, voorwaarde 2 echter niet. Voorwaarde 1 legt de nadruk op de bedoeling of intentie van partijen met het TBS-object ten tijde van de aanschaf. In voorwaarde 2, zoals deze beknopt geformuleerd is, lees ik echter geen benadrukking van bedoeling of intentie om het object gebruiksklaar te maken, maar slechts een verwijzing naar een concreet, feitelijk gereedmaken van het TBS-object. Van concreet, feitelijk gereedmaken is in de onderhavige

casus naar mijn mening nog geen sprake, althans mij zijn geen feiten bekend die in deze richting wijzen. (Ook de gemachtigde geeft aan, dat pas na de juridische levering de locatie gereed zou worden gemaakt.) Als gevolg hiervan is van een aanvang van TBS vanaf het moment van aanschaf van het object geen sprake en is kostenafrek uitgesloten.

**Datum**  
21 februari 2017  
**Versienummer**  
16-059-0014

#### Subsidiair

Indien bij een ruimere interpretatie van 'gereedmaken', bijvoorbeeld door de intentie tot gereedmaken voorop te stellen, wel van een TBS-aanvang zou kunnen worden uitgegaan, is het voor mij de vraag of het (willen) ontbinden van de koopovereenkomst niet een andere aanwending dan een - aanvankelijke - TBS-aanwending is. Naar de opvatting van de Hoge Raad zou dit - met terugwerkende kracht? - een streep halen door de TBS-aanvang ten tijde van de aanschaf. Er is in mijn ogen veel, zo niet alles, voor te zeggen om de ontbinding van de overeenkomst te beschouwen als een andere aanwending die de situatie zogezegd 'ontTBSt'.

#### Facultatief aandachtspunt

In casu speelde nog het volgende. Vanaf 2006, dus vóór de koop in 2008, stelde X als rechthebbende van een gebruiksrecht van een bedrijfsterrein dit terrein aan de BV beschikbaar (voorheen deed hij dit overigens als eigenaar). In 2010, dus vóór de betaling van de afkoopsom van € 100.000 in 2011, eindigde deze TBS en zette de BV het  voort op locaties van derden. Ik vraag mij af of de omstandigheid dat in 2008 tussen X en zijn BV reeds sprake was van een lopende TBS, van invloed kan zijn op de beoordeling van het voorliggende geschilpunt. Is de stelling verdedigbaar, dat sprake is van een al jaren bestaande enkelvoudige TBS die naar de bedoeling van X en zijn BV op een andere locatie met een ander object zou gaan worden voortgezet? Zo bezien zou er geen staking van een oude TBS en een start van een nieuwe TBS zijn en kan de aanvangstoets achterwege blijven.

#### Tot slot

Tot slot merk ik nog op dat het beroep van gemachtigde op het HR-arrest uit 2014 naar mijn oordeel geen doel kan treffen. Dit arrest betreft een specifiek aspect van de bron wuo dat niet voor TBS-situaties geldt (eenzijdigheid wuo vs tweezijdigheid bij TBS).

### **BINDEND ADVIES**

Er is geen sprake van aanvang TBS.

### **TOELICHTING**

In onderdeel 6.1 van het Besluit van 21 februari 2014, nr. BLKB 2014/286M, is onder andere het volgende opgemerkt over het moment van aanvang van de TBS:

*"In gevallen waarin een vermogensbestanddeel wordt aangeschaft met de gezamenlijke bedoeling van de belastingplichtige en een gelieerde vennootschap of onderneming om die zaak in gebruik te geven aan die vennootschap of onderneming en het goed voor dat gebruik gereed wordt gemaakt, is van terbeschikkingstelling sprake op het moment waarop dat goed is aangeschaft."*

Indien aan beide voorwaarden wordt voldaan is sprake van aanvang van de TBS vanaf het moment dat het goed is aangeschaft. Deze voorwaarden zijn afkomstig uit het arrest van de HR van 22 januari 2010, nr. 08/00327, BNB 2010/190.

**Datum**  
21 februari 2017  
**Versienummer**  
16-059-0014

Er is geen sprake van aanvang TBS, want er wordt niet voldaan aan de tweede voorwaarde die de Hoge Raad stelt in overweging 3.3.3: de zaak wordt niet voor het gebruik van het  gereed gemaakt. Feitelijk is geen sprake (geweest) van het gereed maken van het goed voor gebruik door de BV. Belanghebbende stelt dat de TBS is aangevangen; op hem rust in deze de bewijslast. De vraag of er sprake is van een aanvang is een feitelijke kwestie. Belanghebbende heeft zijn stelling dat sprake is van het gereed maken van het goed voor gebruik door de BV niet met feiten onderbouwd.

Voormelde overweging 3.3.3. sluit af met (citaat): "*Voorts kan bij de aanschaf van een onroerende zaak van terbeschikkingstelling slechts sprake zijn indien van het moment van de aanschaf af geen andere aanwending van de onroerende zaak plaatsvindt.*" (zie ook genoemd onderdeel 6.1 van het ROW-besluit). De casus maakt er geen melding van, maar het is aannemelijk dat de onroerende zaak tijdens de juridische strijd anders is aangewend. Belanghebbende heeft hieromtrent geen feiten naar voren gebracht. Bovendien wilde belanghebbende al snel na het afsluiten van de koopovereenkomst de onroerende zaak niet meer voor gebruik gereedmaken. In tegendeel: hij wilde de koopovereenkomst juist ontbinden. In ieder geval vanaf dat moment hebben de digra en zijn BV niet meer de gezamenlijke bedoeling om het  in gebruik te geven aan de BV.

Als al sprake zou zijn van een aanvang TBS vanaf het moment van afsluiten van de koopovereenkomst, dan zou al snel weer sprake zijn van een einde TBS. Uit de feiten is niet af te leiden dat er sprake is van enig verband tussen de jaren later betaalde afkoopsom en dit einde om een TBS-verlies in aanmerking te kunnen nemen. De door belanghebbende gemaakte kosten zien geenszins op het gereed maken voor gebruik door de BV. In tegendeel: de kosten zien op het ongedaan maken van de aankoop door belanghebbende. Dus ook via deze route is er geen in aanmerking te nemen TBS-verlies.

Over het facultatieve aandachtspunt van de vraagsteller merkt de kennisgroep het volgende op. De wet spreekt over het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. Feiten en omstandigheden kunnen per ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel verschillen, dus de kennisgroep gaat uit van het per vermogensbestanddeel beoordelen van de TBS-regeling.

Het doortrekken van de "verplaatsingsjurisprudentie" t.a.v. de HIR en wel/niet staking van een onderneming is volgens de kennisgroep in deze casus niet aan de orde. BNB 2014/175 is niet van toepassing op de vraag of sprake is van een aanvang TBS. De Hoge Raad zegt niets meer dan dat in een geval van koop van een bedrijfsmiddel goed koopmansgebruik toelaat dat de aanschaffingskosten op de fiscale balans worden geactiveerd vanaf het tijdstip waarop ter zake van de verwerving van dit bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan. De vraag wanneer sprake is van aanvang van een TBS is een andere.