

## Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek: schaf de tbs-bepaling af!

Speerpunten van het fiscale beleid voor het jaar 2010 zijn het bevorderen van innovatief ondernemerschap, vergroening en vereenvoudiging van het fiscale stelsel. Naast positieve maatregelen als het verhogen van de MKB winstvrijstelling, uitbreiding van de faciliteiten voor speur- en ontwikkelingswerk zijn er maatregelen genomen op het gebied van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (hierna: KIA) In deze bijdrage zal ik de recente maatregelen bespreken. Vervolgens zal ik ingaan op nog gewenste verbeteringen in het regime van de KIA.

### Recent doorgevoerde veranderingen in het regime van de kia

In deze bijdrage beperk ik mij wat betreft de investeringsaftrek, die bestaat uit de energie- en milieu-investeringsaftrek en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek tot deze laatste.

Politiek Den Haag ziet de ondernemers in Nederland als belangrijke motor om de huidige economische crisis te overwinnen. Onderzoek wijst uit dat vooral snelgroeiende ondernemingen bijdragen aan de creatie van werkgelegenheid en aan innovatie. Doorgroei van ondernemingen kan het beste worden bereikt door lagere marginale tarieven voor winstinkomen te bereiken aangezien dat leidt tot een sterkere groei van bedrijven, hogere gemiddelde (uitbreidings)investeringsuitgaven en een hogere kans op het aannemen van nieuwe werknemers.

Kijkende naar deze onderzoeksresultaten lijkt het er op dat het kabinet vorig jaar een aantal goede fiscale stimuleringsmaatregelen heeft genomen die hopelijk ook het gewenste economische effect gaan brengen. Immers de zelfstandigenaftrek, de MKB-winstvrijstelling en de KIA zijn de belangrijkste fiscale regelingen ter bevordering van het ondernemerschap.

Als onderdeel van de genomen fiscale stimuleringsmaatregelen is dan ook het regime van de KIA aangepast. De KIA is bedoeld om investeringen van ondernemers van een relatief beperkte omvang te stimuleren en is daarmee vooral een fiscale faciliteit voor het midden- en kleinbedrijf.

Per 1 januari 2010 heeft in de eerste plaats een welkome verruiming en vereenvoudiging van de schijfgrenzen plaatsgehad. De te claimen kia geschiedt nog op basis van drie verschillende schijfgrenzen vanaf een investeringsbedrag van minimaal € 2.200 (niet gewijzigd) tot en met een plafond van € 300.000 (dat was tot en met 31 december 2009; € 240.000) Ook het percentage van de te claimen kia is verhoogd van maximaal 25% tot 28% (vanaf 1 januari 2010) Het maximale bedrag dat aan kleinschaligheidsinvesteringsaftrek kan worden genoten bedraagt € 15.120 (28% van € 54.000)

Vanaf investeringsbedragen hoger dan € 100.000 vindt een geleidelijke vermindering plaats van het te claimen bedrag. Alsdan wordt het maximale bedrag van € 15.120 vermindert met 7,56% van het investeringsbedrag groter dan € 100.000. Indien er dus voor € 180.000 geïnvesteerd wordt resulteert dat in een bedrag van € 9.072 (€ 15.120 -/- € 6.048) aan kia.

Het gevolg van deze wijzigingen is dat de te claimen kia een gelijkmatiger verloop krijgt en dat bij alle investeringsniveaus een hoger bedrag aan investeringsaftrek kan worden genoten. Naast deze positieve wijziging wordt met de nieuwe opbouw van de kia ook een ander probleem van de faciliteit ondervangen. Zoals bekend moet in principe elke investering in een bedrijfsmiddel door de onderneming worden aangemeld voor de kia. Onder de oude regeling kon het voorkomen dat een additionele investering aanzienlijke negatieve financiële gevolgen had wat betreft de te claimen kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Dat effect is bij de nieuwe regeling veel minder sterk.

Met een voorbeeld zal ik een en ander trachten te verduidelijken. Een ondernemer heeft tot en met 20 december van een boekjaar (= kalenderjaar) voor een bedrag van € 68.000 geïnvesteerd in diverse bedrijfsmiddelen. Hij overweegt nog voor het einde van het jaar een nieuw bedrijfsmiddel aan te schaffen omdat hij in aanmerking kan komen voor een eindejaarskorting. De aanschafprijs bedraagt € 3.500. Onder de *oude* regeling had dit de volgende gevolgen:

- uitgaande van een totaal investeringsbedrag van € 71.500 bedraagt de te claimen KIA: 12% van € 71.500 = € 8.580;
- wanneer de ondernemer wacht met de aanschaf van het bedrijfsmiddel tot het nieuwe jaar dan kan hij een bedrag van 21% van € 68.000 = € 14.280 aan KIA claimen. Het wachten resulteert in een extra belastingaftrek van € 5.700. Van een regeling die in essentie bedoeld is om investeringen door ondernemers te bevorderen verwacht je echter een andere uitkomst.

Onder de nieuwe regeling vanaf 1 januari komt de ondernemer zowel bij de aanschaf van het bedrijfsmiddel vóór het nieuwe jaar als er ná, in aanmerking voor een bedrag van € 15.120 aan kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Overschrijding van een schijfgrens heeft nu veel minder effect; een investeringsbedrag van € 102.000 leidt tot een te genieten bedrag aan KIA van (afgerond) € 14.969 (€ 15.120 -/- € 151)

In het kader van het stimuleren van een duurzaam en groen economisch klimaat is geregeld dat met ingang van 1 januari 2010 zeer zuinige personenauto's en elektrische auto's (maximale CO<sub>2</sub> uitstoot 95 gram per kilometer (diesel), 110 gram (benzine) en 0 gram (elektrisch)) onder het regime van de KIA komen te vallen. Het moet hierbij gaan om personenauto's die niet zijn bestemd voor beroepsvervoer. Een elektrische auto die voldoet aan genoemde voorwaarden en die dienst doet als taxi of voor bezorgdiensten komt in aanmerking voor kleinschaligheidsinvesteringsaftrek.

Vorig jaar (15 september 2009) heeft de Staatssecretaris van Financiën een besluit (opnieuw) uitgebracht waarin diverse standpunten op het gebied van de investeringsaftrek zijn opgenomen. Het gaat hierbij behalve om versoepelingen op het gebied van de milieu- en energie-investeringsaftrek om een versoepeling op het gebied van de KIA wanneer een aangeschaft bedrijfsmiddel in hetzelfde boekjaar door een calamiteit meteen weer verloren gaat en dus onmiddellijk dient te worden vervangen. Als beide investeringen meetellen loopt de ondernemer het risico dat een schijfgrens wordt doorbreken wat een lager bedrag aan te claimen KIA tot gevolg heeft. Wanneer een ondernemer een grote technische installatie heeft aangeschaft voor een investeringsbedrag van € 65.000 die kort daarna geheel door brand verloren gaat en dus opnieuw dient te worden aangeschaft keurt de Staatssecretaris goed dat voor de KIA wordt uitgegaan van een investeringsbedrag van € 65.000 (te claimen KIA (2010): € 15.120) in plaats van € 130.000 (KIA alsdan: € 12.852 (= € 15.120 -/- 7,56% van € 30.000))

### **Ter beschikking stellen**

De hiervoor besproken maatregelen zijn naar mijn mening zonder meer positief. Er gaat in elk geval een stimulerende werking vanuit. Daarentegen vind ik het uitermate teleurstellend dat de Staatssecretaris heeft nagelaten meteen de 'hoogbejaarde' ter beschikkingstellings bepaling (hierna: tbs-bepaling) uit de KIA te schrappen. Deze tbs-bepaling zorgt voor complexiteit en is al jarenlang frequent onderwerp van geschillen tussen ondernemers en Belastingdienst.

Bedrijfsmiddelen die (in)direct zijn bestemd om hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden komen niet voor KIA in aanmerking. Het gaat hierbij om een in het WIR (Wet investeringsrekening) tijdperk in 1978 geïntroduceerde anti-misbruikbepaling die er toe strekt te voorkomen dat investerende beleggers via bepaalde vooropgezette constructies (bijvoorbeeld beleggingen in onroerende zaken via omvangrijke commanditaire vennootschappen)

**Innovative Tax - Bijsterhuizen 3007E, 6604 LP Wijchen - Tel.:024-760 01 36**

**E-mail: [info@innovativetax.nl](mailto:info@innovativetax.nl) Website: [www.innovativetax.nl](http://www.innovativetax.nl)**

investeringsaftrek konden genieten. Een en ander kon destijds worden gerealiseerd doordat een commanditaire vennoot onder omstandigheden kwalificeerde als pseudo-ondernemer onder de Wet inkomstenbelasting 1964 en als zodanig volledig voor KIA ter zake van zijn commanditaire deelname in aanmerking kwam. Nou zult u als lezer misschien denken anno 2010 komen medegerechtigden (zoals commanditaire vennoten) onder de Wet inkomstenbelasting 2001 toch nog steeds voor KIA in aanmerking dus waarom moet de tbs-bepaling worden afgeschaft? Dat zal ik hieronder trachten uiteen te zetten.

De oorsprong van het probleem ligt in het feit dat tijdens de parlementaire behandeling van de WIR aan de tbs-bepaling onvoldoende inhoud en betekenis is gegeven. In een nader besluit in 1979 heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën het standpunt verkondigd dat aan de tbs-bepaling een 'ruime' interpretatie moest worden gegeven. In de jaren nadien is in de fiscale jurisprudentie ook een 'enge' uitleg over het 'tbs' begrip ontstaan.

Volgens de ruime uitleg (Belastingdienst) van de tbs-bepaling is sprake van hoofdzakelijk ter beschikking stellen van een zelfstandig bedrijfsmiddel indien een derde in de gelegenheid gesteld wordt voor tenminste 70% van het aanbod gebruik te maken onder welke naam of in welke vorm ook. Of aan het hoofdzakelijkheids criterium werd voldaan werd vastgesteld via een toerekening over de gebruikers van het bedrijfsmiddel op basis van opbrengst, winstverdeling (bij samenwerkingsverbanden), volume (oppervlakte) of tijd. Het kan hierbij gaan om verhuur, bruikleen, operational-leasing of time-charters.

Derden worden in dit verband gedefinieerd als ieder ander subject dan de investerende ondernemer zelf. Ook partners in een samenwerkingsverband kunnen zich als derden ten opzichte van elkaar verhouden. Hiervan kan sprake zijn als een partner een onroerende zaak dat zijn privé eigendom (alsdan buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen) is aan de maatschap waarin hij participeert verhuurt. Afhankelijk van de winstverdeling kan de tbs-bepaling van toepassing zijn zodat de partner niet voor KIA in aanmerking komt. Indien de partners de onroerende zaak (bijvoorbeeld een kantoorpand voor een advocatenmaatschap) *gezamenlijk* verwerven dan is de tbs bepaling niet van toepassing mits de gerechtigdheid van elke partner in de onroerende zaak overeenkomt met de winstgerechtigdheid van diezelfde partner in de maatschap.

In een casus waarbij twee (A en B) van de vier partners (A,B,C,D) gezamenlijk een onroerende zaak verwierven (beide partners hadden dus de helft van de onverdeelde eigendom van de onroerende zaak) en het gebruiksrecht ervan inbrachten in het samenwerkingsverband besliste de Hoge Raad in 2003 dat de tbs bepaling slechts van toepassing is voor zover het aandeel van de partner in de winst van het samenwerkingsverband lager is dan de gerechtigdheid van de partner in het gebruik van het bedrijfsmiddel. Als A en B respectievelijk voor 25% en 29% winstgerechtigd zijn en beiden de helft van de eigendom van de onroerende zaak hebben stelt A dus 50% en B dus 42% van zijn aandeel in de onroerende zaak ter beschikking aan een derde. Beiden komen in het voorbeeld in aanmerking voor KIA ter zake van hun investering in het kantoorpand.

De Hoge Raad besliste in 1995 dat een videotheek niet in aanmerking kwam voor KIA omdat de videobanden bestemd waren voor de verhuur. Aan het feit dat de videobanden binnen de eigen bedrijfsvoering van de onderneming werden aangewend werd geen doorslaggevende betekenis toegekend. Eenzelfde uitkomst kreeg een procedure die in 1997 was aangespannen door een ondernemer die kano's aan derden verhuurde; ook hij kwam niet in aanmerking voor KIA ter zake van de investeringen in de kano's. Wat we dus constateren is dat indien de aangeschafte bedrijfsmiddelen worden aangewend binnen de objectieve onderneming zelf die bestaat uit het verhuren van roerende zaken, welke als zodanig ook hun vruchten afwerpen, er geen recht bestaat op KIA omdat dan de tbs-bepaling daar als anti-misbruikbepaling een stokje voor steekt.

Welk misbruik dient in deze situatie te worden voorkomen en bestaat de essentie van de KIA niet uit het stimuleren van investeringsuitgaven? In mijn ogen is hier sprake van een bonafide geval dat 'slachtoffer' wordt van de overkill die uitgaat van de tbs-bepaling. De uitkomst is onbillijk, ongewenst en er bestaat mijns inziens ook geen rechtvaardiging voor.

Op basis van de hardheidsclausule staat de Staatssecretaris een uitzondering toe op de ruime opvatting van de tbs-bepaling voor gevallen van dienstverlening (hotel-, restaurant-, cafébedrijven, tennis- en squashbanen en parkeergarages bij winkelcentra) waarin gebouwen en installaties ter beschikking worden gesteld. Wel moet aan drie cumulatieve voorwaarden worden voldaan:

- 1) er is sprake van een normale zakelijke exploitatie;
- 2) de afstand van het gebruik van het bedrijfsmiddel is kortstondig;
- 3) de eigenaar/exploitant van het (complex van) bedrijfsmiddel(en) en de gebruiker verhouden zich als derden ten opzichte van elkaar.

Wanneer de terbeschikkingstelling van de *onroerende* zaak plaatsvindt als onderdeel van het verlenen van een complex van diensten door de ondernemer is ook naar de mening van de Staatssecretaris géén sprake van ter beschikking stellen aangezien dat niet strookt met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever. Dezelfde mening heeft de Staatssecretaris, blijkens zijn beleidsbesluit van 15 september 2009, wanneer *roerende* bedrijfsmiddelen als ondergeschikte nevenprestatie deel uitmaken van meer omvattende dienstverlening (de hoofdwerkzaamheid van de onderneming) waarvoor een all-in prijs wordt berekend. Het gaat hierbij om het ter beschikking stellen van bestek in een restaurant, een pan bij het geven van kookles of een bowlingbal bij een bowlingspel.

In de praktijk werd desondanks anders beslist door de Hoge Raad bij een onderneming die feestverlichting inclusief montage, transport, opslag en verzekering tegen een all-in prijs aanbood tijdens braderieën, zomerfeesten en in winkelstraten tijdens de kerstperiode. Aan de bijkomende diensten (arbeidsloon van de monteurs etc.) was 70% van de vergoeding toe te rekenen. Desondanks besliste de Hoge Raad dat nu de hoofdwerkzaamheid van de onderneming bestond uit het verhuren van feestverlichting er geen KIA kon worden geclaimd omdat de investeringen bestemd waren om aan derden ter beschikking te worden gesteld. Op deze beslissing valt in mijn ogen wel het nodige af te dingen. Immers de dienst van de onderneming bestaat uit (veel) meer dan het enkel verhuren van feestverlichting; de ondernemer zorgt gedurende de overeengekomen periode voor een gegarandeerd veilige, (in overleg met de winkeliers) sfeervol verlichte winkelstraat. Uit dit arrest wordt duidelijk dat de fiscale praktijk worstelt met de vraag op basis van welk criterium nu dient te worden vastgesteld wat de hoofdwerkzaamheid van de onderneming is in geval van dienstverlening.

Volgens de in de fiscale jurisprudentie ontwikkelde 'enge' interpretatie van de tbs-bepaling is géén sprake van ter beschikking stellen indien de (on)roerende bedrijfsmiddelen, al dan niet tegen een rechtstreekse vergoeding als ondergeschikt onderdeel van de exploitatie van een objectieve onderneming (bestaande uit het aanbieden van een complex van diensten) worden aangewend. Alsdan is sprake van eigen gebruik van de bedrijfsmiddelen door de ondernemer.

Aldus besliste de Hoge Raad ook in 1988 bij een onderneming die zich bezig houdt met de opslag, overslag en vervoer van gekoelde producten. In de berechte casus kwam de ondernemer X met zijn cliënt Y overeen dat het bedrijf van X de opslag (inclusief sorteren, administreren en gereedmaken voor vervoer) van Y's producten zou verzorgen en dat X het overgrote deel van zijn koelruimte aan Y ter beschikking zou stellen. De vergoeding voor de diensten bedroeg NLG 5.525 per maand en NLG 3.900 voor de koelruimte. De Hoge Raad besliste dat de koelruimte voor X in meer dan belangrijke mate de betekenis had om de in zijn onderneming aanwezige factor arbeid rendabel te maken. De omstandigheid dat het dienstenpakket volledig in lijn lag met de bedrijfsactiviteit van de onderneming zorgde er voor dat de koelruimte was bestemd om te

**Innovative Tax - Bijsterhuizen 3007E, 6604 LP Wijchen - Tel.:024-760 01 36**

**E-mail: [info@innovativetax.nl](mailto:info@innovativetax.nl) Website: [www.innovativetax.nl](http://www.innovativetax.nl)**

worden gebezigd ten behoeve van de eigen bedrijfsvoering van X. In dezelfde lijn besliste de Hoge Raad in het zogenaamde 'kampeerpaaltjesarrest'.

De bovenstaande jurisprudentie is bijna geheel onder het oude ondernemersbegrip van de Wet inkomstenbelasting 1964 ontstaan. In de laatste levensfase van deze wet werden de ondernemersfaciliteiten 'opgezocht' door personen die in feite geen zuivere ondernemer waren. De wetgever heeft hierop gereageerd door in de Wet inkomstenbelasting 2001 uit te gaan van een ondernemersbegrip dat recht doet aan de economische en maatschappelijke realiteit. De wijziging heeft als resultaat dat gezegd mag worden dat de ondernemersfaciliteiten alleen nog kunnen worden bereikt door diegenen voor wie ze echt bedoeld zijn: zuivere ondernemers. Ook medegerechtigden zoals commanditaire vennoten en stille maten die participeren in een samenwerkingsverband (en in principe niet rechtstreeks worden verbonden voor de zakelijke schulden van de onderneming) komen als winstgenieter in aanmerking voor KIA. Door de werking van de zogenaamde samentelregeling zal effectief echter geen al te groot beroep op de KIA kunnen worden gedaan indien de onderneming of medegerechtigdheid deel uitmaakt van een samenwerkingsverband. De route voor investerende beleggers om hun investering te laten kwalificeren voor de KIA lijkt met de per 1 januari 2001 genomen maatregelen goeddeels afgesloten.

### **Conclusie**

Met de aangebrachte wijzigingen in het ondernemersbegrip per 1 januari 2001 heeft naar mijn mening het misbruikmotief als bestaansgrond voor de tbs-bepaling haar betekenis verloren aangezien het gevaar dat investerende beleggers de KIA nog kunnen genieten nagenoeg geheel is verdwenen. De tbs-bepaling dient dan ook in zijn geheel te worden afgeschaft zodat voorkomen wordt dat nog langer dan nodig bonafide gevallen blijven worden geraakt door de overkill van de bepaling. Voorts leidt de afschaffing van de tbs-bepaling tot een aanzienlijke (gewenste) vereenvoudiging van de regeling.

De maatregelen per 1 januari 2010 om de KIA te stroomlijnen en te verruimen kunnen niet anders dan als positief worden geduid.