

# Fiscaliteiten

*Mr. J.A.G. van Es*

## Overdracht goodwill; winstneming en voorziening voor terugbetaling

In de fiscaliteit wordt vaak gestreefd naar uitstel van belastingheffing. Het op de fiscale balans opnemen van een voorziening kan daaraan bijdragen. Om ongelimiteerd belastinguitstel te voorkomen worden er wel eisen gesteld aan de vorming van zo'n voorziening ten laste van de fiscale winst. Deze vereisten zijn dat er op balansdatum sprake moet zijn van:

- 1 een rechtsverhouding;
- 2 een behoorlijke kans dat uit die rechtsverhouding een (in beginsel juridisch afdwingbare) verplichting (tot het doen van bepaalde uitgaven) voortvloeit; en
- 3 dat die kosten op basis van goed koopmansgebruik moeten zijn toe te rekenen aan het desbetreffende jaar.

### *Rechtsverhouding*

In het bekende mest-arrest van vorig jaar heeft de Hoge Raad de volgende overweging omtrent de vorming van een voorziening gegeven: 'Indien de uitoefening van een onderneming noodzakelijkerwijze leidt tot kosten die worden opgeroepen door de productie in enig jaar van de in de onderneming voortgebrachte zaken, doch pas in een volgend jaar tot een uitgaaf leiden (...) handelt een belastingplichtige niet in strijd met goed koopmansgebruik door die kosten toe te rekenen aan de productie van bedoelde zaken, en zo nodig daartoe in de eindbalans van het desbetreffende jaar tot het bedrag van die kosten een voorziening op te nemen'. Opvallend is dat daarbij een voorziening mocht worden gevormd ook al was er in feite geen sprake van een (onder 1 bedoelde) rechtsverhou-

ding. Op grond hiervan mocht de varkensmester een voorziening vormen voor de afzetkosten van de mest die aan het einde van het jaar in de mestkelders was opgeslagen.

### *Een behoorlijke kans*

In een meer recente casus voor Hof Leeuwarden speelde met name het hierboven als tweede genoemde vereiste voor de vorming van een voorziening. De situatie was als volgt. Een BV met daarin een advocatenpraktijk ging met ingang van 1 januari 1992 met twee advocaten een maatschap aan. In deze maatschap werd voor gezamenlijke rekening en risico een rechtspraktijk van advocaten en procureurs uitgeoefend. De twee advocaten hadden voor de door de BV overgedragen gedeeltes van de rechtspraktijken ieder een goodwill van f 275.000 aan de BV betaald. Van het ontvangen bedrag ad f 550.000 rekende de BV 1/8e deel (zijnde f 68.750) tot de winst en passiverde het restant ad f 481.250 op haar balans per 31 december 1992. De BV onderbouwde deze handelwijze door naar de maatschaps-overeenkomst te verwijzen. In deze overeenkomst was namelijk een clause opgenomen dat wanneer de BV de overeenkomst binnen acht jaar zou opzeggen de beide advocaten direct een boete zouden kunnen opeisen ter grootte van (de goodwill van) f 275.000 verminderd met overeenkomstig een lineaire afschrijving in acht jaren. Het gerechtshof oordeelde echter dat het in strijd is met goed koopmansgebruik om ter zake van de goodwilloverdracht minder dan f 550.000 als

---

Mr. J.A.G. van Es, fiscaal jurist bij het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte & Touche Belastingadviseurs te Rotterdam.

winst van 1992 te verantwoorden. De BV zou alleen dan een voorziening mogen vormen indien op grond van de op 31 december 1992 bestaande feiten en omstandigheden – zoals bekend ten tijde van het opstellen van de balans per die datum (in casu in oktober 1994) – mocht worden aangewend dat er een *niet te verwaarlozen kans* bestond op het in werking treden van de eerdergenoemde clause. In de situatie dat een voorziening zou mogen worden gevormd wordt deze vastgesteld op het contant gemaakte bedrag van de naar verwachting te eniger tijd te betalen boete. De BV kon in de onderhavige casus echter niet aantonen dat er een niet te verwaarlozen kans bestond op het in werking treden van de clause, zodat zij geen voorziening mocht vormen.

### *Toerekening*

Een fiscale voorziening mag slechts worden gevormd voor zover goed koopmansgebruik dit toelaat. Er moet een causale relatie zijn met het betreffende jaar. De vorming van de voorziening moet worden opgeroepen door ondernemingshandelingen in het betreffende jaar, zoals de productie in het betreffende jaar van de in de onderneming voortgebrachte zaken. De vorming van de voorziening mag dus niet leiden tot een ongerechtvaardigde c.q. willekeurige verliesneming.

*(Hof Leeuwarden 28 januari 1997, nr. 95/0868, V-N 1997, p. 1921, punt 13)*

### **Verhuur binnen fiscale eenheid is eigen gebruik**

Bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel kan de winstrealisatie veelal worden uitgesteld wanneer het bedrijfsmiddel wordt vervangen. Dit winstuitstel wordt dan geëffectueerd door gebruik te maken van de vervangingsreserve. Het verschil tussen de opbrengst bij vervreemding en de boekwaarde van het bedrijfsmiddel kan namelijk bij het bepalen van de jaarwinst worden gereserveerd. Vervolgens komt deze gereserveerde boekwinst in mindering op de kostprijs van het vervangende bedrijfsmiddel. Dat heeft tot gevolg dat de afschrijvingsbasis van het bedrijfsmiddel wordt verlaagd (zodat de boekwinst in fasen toch wordt gerealiseerd). Een vervangingsreserve kan alleen in stand blijven indien en zolang het

voornemen tot vervanging (of herstel) van het bedrijfsmiddel bestaat. Wanneer het voornemen vervalt, valt de vervangingsreserve vrij en wordt de winst alsnog gerealiseerd. Bovendien dient de vervangingsreserve uiterlijk in het vierde kalenderjaar volgende op dat waarin de reserve is ontstaan in de winst te worden opgenomen. Deze opname in de winst vindt echter niet plaats indien voor de vervanging (of het herstel) een langere periode dan de genoemde (ruim) vierjaarsperiode vereist is, dan wel de vervanging (of het herstel), mits daaraan een begin van uitvoering is gegeven, door bijzondere omstandigheden is vertraagd.

### *Vervanging*

Wanneer is nu eigenlijk sprake van een vervanging van een bedrijfsmiddel in de zin van de vervangingsreserve-regeling? Van zo'n vervanging is sprake ingeval het vervangende bedrijfsmiddel *een zelfde economische functie* in de onderneming gaat vervullen als het bedrijfsmiddel dat het gaat vervangen. Recentelijk kreeg de Hoge Raad daarover ook te oordelen in de volgende situatie. M BV verkocht in 1992 de economische eigendom van een bedrijfshal aan haar directeur-(enig)aandeelhouder. Vóór de transactie verhuurde M BV het pand aan haar dochtermaatschappij D BV, met wie zij een fiscale eenheid (voor de vennootschapsbelasting) vormde. D BV had het pand als bedrijfspand in gebruik. Na de transactie zette de directeur-aandeelhouder de verhuur van het pand aan D BV voort. Ter zake van de bij de verkoop behaalde boekwinst wenste M BV een vervangingsreserve te vormen. M BV had namelijk het voornemen in de plaats van de bedrijfshal een gebouw te verwerven om dat als belegging aan een derde te verhuren.

De Hoge Raad oordeelde echter dat het pand, waarvan de economische eigendom is vervreemd aan de directeur-aandeelhouder, binnen de fiscale eenheid (tussen M BV en D BV), de functie vervulde van een bedrijfspand in eigen gebruik. Binnen een fiscale eenheid is de economische functie van de gebouwen die voor de bedrijfsuitoefening van de gevoegde lichamen worden gebruikt niet die van voor belegging gebezigde gebouwen. Het feit dat binnen de fiscale eenheid (civielrechtelijk) de eigendom en het gebruik in aparte lichamen is ondergebracht is fiscaal niet van belang, omdat alle lichamen voor de toepassing van de vennootschapsbelasting geacht worden in

de moedermaatschappij te zijn opgegaan. Aangezien de functie van een bedrijfspand in eigen gebruik in economisch opzicht wezenlijk verschilt van de functie van een aan een derde te verhuren pand kan geen vervangingsreserve worden gevormd. In casu ontbrak het voornemen het pand in zijn functie van bedrijfspand te vervangen. Het

voornemen om in plaats van het in eigen gebruik zijnde pand een gebouw te verwerven met de bedoeling dat aan een derde te verhuren is onvoldoende om aan het vereiste vervangingsvoornemen te voldoen.

(HR 16 april 1997, nr. 31.745, V-N 1997, blz. 1799, punt 13).