

Fiscaliteiten

Nieuwe standaardvoorwaarden geruisloze overgang ex artikel 18 Wet IB 1964

Prof. Dr. P.H.J. Essers

1 Inleiding

Op grond van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting kan een ondernemer, die een onderneming bijvoorbeeld in de vorm van een eenmanszaak of v.o.f. drijft, die onderneming geruisloos in een besloten vennootschap inbrengen. Het 'geruisloze' gaat schuil in de mogelijkheid dat bij die overgang over de in de IB-onderneming aanwezige stille reserves en goodwill niet afgerekend hoeft te worden. Om die claim niet verloren te laten gaan wordt als voorwaarde gesteld dat de overnemende BV de activa en passiva voor de boekwaarde in de openingsbalans opneemt. Het aantrekkelijke van de geruisloze inbreng is dat de ondernemingswinsten niet langer belast worden tegen het maximale IB-tarief (60%), maar tegen het Vpb-tarief (35%). Voorts mag de waarde van de stille reserves en goodwill wél tot uitdrukking worden gebracht in de hoogte van het door de BV uit te geven aandelenkapitaal. Hiermee wordt bereikt dat de winsten van de BV na drie jaren kunnen worden uitgekeerd door middel van een onbelaste terugbetaling van het aandelenkapitaal in plaats van door een met 25% belaste dividenuitkering.

Ter verzekering van de heffing en invordering van de verschuldigde inkomsten- en vennootschapsbelasting worden door de inspecteur bepaalde voorwaarden gesteld. Deze zijn doorgaans gelijk voorzover het individuele geval niet om bijzondere voorwaarden vraagt. Daarom worden zij 'Standaardvoorwaarden' genoemd. De eis aan de BV

om de boekwaarden van de IB-onderneming over te nemen is één van die voorwaarden. Een andere belangrijke voorwaarde is, dat de ter zake van de inbreng verkregen aandelen niet binnen drie jaar mogen worden vervreemd.

Bij Besluit van 24 september 1997, BNB 1997/365, heeft de Staatssecretaris van Financiën enkele wijzigingen aangebracht in de standaardvoorwaarden. Ook de toelichting op de standaardvoorwaarden is op een aantal punten aangepast. De meeste wijzigingen hebben betrekking op recente rechtspraak en de per 1 januari 1997 aangepaste aanmerkelijk-belangregeling. Daarnaast is rekening gehouden met de per 1 juli 1997 in werking getreden Wet van 20 december 1996, Stb. 659, op grond waarvan inspecteurs op een verzoek om een geruisloze overgang moeten beslissen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Oprichters hebben de mogelijkheid tegen deze beschikking bezwaar te maken. Tegen de uitspraak op het bezwaar kan vervolgens beroep worden aangezet bij de administratieve rechter. Een gevolg van deze verbetering van de rechtsbescherming van oprichters is dat zij zich niet meer akkoord behoeven te verklaren met de gestelde voorwaarden. De BV moet de voorwaarden echter wel nog steeds aanvaarden.

De nieuwe standaardvoorwaarden en de daarbij behorende toelichting vinden toepassing voor alle geruisloze overgangen waarvoor de voorwaarden op 24 september 1997 nog niet zijn vastgesteld. Indien echter de voorovereenkomst (of intentieverklaring) is geregistreerd vóór 24 september 1997, is de Staatssecretaris bereid de oude voorwaarden en de daarbij behorende toelichting toe te passen.

In deze bijdrage zal summier worden ingegaan op de belangrijkste wijzigingen.

Prof. Dr. P.H.J. Essers is hoogleraar belastingrecht aan de Katholieke Universiteit Brabant.

2 Belangrijkste wijzigingen

- 1 De waarde van de ingebrachte vermogensbestanddelen op het overgangstijdstip (het tijdstip van de overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar vennootschapsbelasting) zal niet langer worden beoordeeld bij de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting over het jaar waarin de onderneming is ingebracht, maar op het moment dat de verkrijgingsprijs van de verkregen aandelen wordt vastgesteld door middel van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking.
- 2 In geval van inbreng van de onderneming in een bestaande BV dienen de feitelijke activiteiten van de in te brengen onderneming en van de bestaande vennootschap zowel ten tijde van het overgangstijdstip als daarna in dezelfde lijn te liggen.
- 3 Bij inbreng van een onderneming in een houdstervennootschap die onmiddellijk gevolgd wordt door inbreng in een werkmaatschappij behoeft niet meer de gehele onderneming te worden overgedragen, maar kan worden volstaan met inbreng van een zelfstandig gedeelte van een onderneming. Er is eveneens een regeling getroffen voor inbreng van samenwerkingsverbanden in bestaande houdstermaatschappijen.
- 4 Als gevolg van recente arresten van de Hoge Raad wordt niet langer meer de eis gesteld dat de BV de onderneming gedurende ten minste drie jaren na de inbreng voortzet. Artikel 18 Wet IB 1964 dient alleen buiten toepassing te blijven in gevallen waarin de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming.
- 5 De uitgifte van aandelen waaraan slechts beperkte rechten zijn verbonden, wordt ingeperkt. Zo is het niet meer toegestaan aan een (of meer) van de inbrengers uitsluitend cumulatief preferente aandelen uit te reiken, terwijl aan de andere inbrengers gewone aandelen worden uitgereikt.
- 6 Voor de toepassing van artikel 13ca Wet Vpb 1969, op grond waarvan een BV de mogelijkheid heeft in de eerste vijf jaren na verwerving van een deelneming een waardedaling ten laste van haar fiscale resultaat te brengen, wordt de periode waarin de deelneming heeft behoord tot het vermogen van de in te brengen onderneming, toegerekend aan de BV.
- 7 Conform het Besluit van 9 oktober 1995 (V-N 1995, p. 3779, punt 8) is thans in de toelichting

op de standaardvoorwaarden de bepaling opgenomen dat voor het geval dat een buitenlandse belastingplichtige zijn binnenlandse onderneming met terugwerkende kracht in een BV wil inbrengen. In dit geval mag de inspecteur geen terugwerkende kracht aan de inbrengovereenkomst verlenen indien de buitenlands belastingplichtige de bedragen die hij voor privé-doeleinden tijdens de voorperiode aan de onderneming heeft onttrokken, niet in zijn aangifte IB als te belasten inkomsten uit arbeid betreft. In de Geppaartbundel (Kluwer, 1996, p. 79) heb ik reeds mijn onvrede over deze bepaling kenbaar gemaakt. Naar mijn mening tracht Financiën met het stellen van deze voorwaarde de omissie van de wetgever om artikel 49 Wet IB 1964 ook van toepassing te laten zijn op inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking in de zin van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964, op een oneigenlijke wijze te corrigeren.

3 Commerciële herwaardering

In de praktijk werden de nieuwe standaardvoorwaarden met enige vrees tegemoet gezien. Naar aanleiding van een artikel van Mr. M.L.M. van Kempen in het Weekblad voor fiscaal recht 1996/6223, p. 1765, is namelijk een discussie ontstaan of het na de invoering van het nieuwe aanmerkelijk-belangregime per 1 januari 1997 nog wel te verdedigen valt dat voor de bepaling van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk-belangpakket en het nominaal geplaatste aandelenkapitaal moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de ingebrachte onderneming ten tijde van het overgangstijdstip.

Het feit dat de Staatssecretaris de commerciële herwaardering in de standaardvoorwaarden heeft laten staan, is, denk ik, voor de praktijk het belangrijkste nieuws. Daarmee is overigens niet gezegd dat de afschaffing van de commerciële herwaardering definitief van de baan zou zijn. Dit zou immers alsnog kunnen geschieden bij wetswijziging. Aangezien bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel aanmerkelijk belang met geen woord over de gevolgen van dat voorstel voor de toepassing van artikel 18 Wet IB 1964 is gerept, lijkt mij een eventuele afschaffing van de commerciële herwaardering bij wetswijziging ook meer op zijn plaats dan afschaffing door middel van een eenzijdige aanpassing van de standaardvoorwaarden.