

Fiscaliteiten

Mw. Dr. C.L. van Lindonk

Geruisloze omzetting en voortzettingsvereiste

De Wet op de inkomstenbelasting biedt aan IB-ondernemers onder bepaalde ministeriële voorwaarden de mogelijkheid hun onderneming zonder fiscale afrekening om te zetten in een BV (geruisloze omzetting). Ingevolge deze faciliteit wordt bij de inbreng, indien deze plaatsvindt tegen aandelen, de fiscale claim die rust op de in de onderneming aanwezige meerwaarden doorgeschoven naar de BV. De aanleiding hiertoe is gelegen in de erkenning dat de inbreng alleen een juridische verandering teweeg brengt - alleen de rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven wijzigt immers - zonder dat in de feitelijke situatie voor wat betreft de onderneming als economische eenheid wezenlijke veranderingen optreden. Een dergelijke overgang van de ene rechtsvorm naar de andere dient fiscaal zo onbepaald mogelijk te geschieden. De onderneming wordt in een andere juridische vorm voortgezet, zonder dat de in de onderneming aanwezige meerwaarden in feitelijk opzicht door de oorspronkelijke ondernemer worden gerealiseerd.

Voortzetting gedurende drie jaren

Eén van de hiervoor bedoelde ministeriële voorwaarden is dat de ingebrachte onderneming gedurende ten minste drie jaren in de overnemende BV wordt voortgezet. Opmerkelijk is echter dat

deze zogenoemde voortzettingseis niet in de wettekst is te vinden. Als mogelijke grondslag wordt wel gewezen op doel en strekking van de regeling, te weten de enkele wijziging van de juridische vorm, dan wel de algemene regel dat de heffing moet zijn verzekerd. Tevens wordt aangenomen dat met het hier bedoelde vereiste wordt voorkomen dat middels de tussenstap van de geruisloze omzetting een tegen 45% te belasten overdrachtswinst uiteindelijk in een naar het vennootschapsbelastingtarief van 35% te belasten winst wordt getransformeerd. In een tweetal recent gewezen arresten (HR 29 augustus 1997, nr. 32.444, V-N 1997, p. 3164 en HR 29 augustus 1997, nr. 31.597 V-N 1997, p. 3166) heeft de Hoge Raad zijn oordeel over de (on-)verbindendheid van de voortzettingseis uitgesproken.

Voortzettingseis onder omstandigheden onverbindend

In beide arresten oordeelt de Hoge Raad allereerst dat noch de tekst van de wet noch de strekking van de doorschuiffaciliteit aanleiding geven tot het stellen van de eis dat de ingebrachte onderneming gedurende een bepaalde periode ongewijzigd dient te worden voortgezet. De Hoge Raad geeft daarmee aan dat als hoofdregel geldt dat een vereiste van voortzetting van de onderneming, in die zin dat alles bij het oude blijft, als zodanig niet kan worden gesteld. Wel vervolgt de Hoge Raad met de overweging dat de doorschuiffaciliteit niet kan worden toegepast indien de inbreng in de BV onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming. Dit betekent dat alleen ingeval de inbreng van de IB-onderneming in de BV onderdeel uitmaakt van

Dr. C.L. van Lindonk, medewerker verbonden aan het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte & Touche Belastingadviseurs te Rotterdam.

een meer omvattend plan, dat uiteindelijk leidt tot de overdracht of liquidatie van de ingebrachte onderneming, afrekening over de meerwaarden bij inbreng onontkoombaar is. Het is daarbij aan de inspecteur een en ander, gelet op de feiten en omstandigheden, aannemelijk te maken. Indien de inbreng vrijwel direct wordt gevolgd door een overdracht zal dit uiteraard eenvoudiger zijn dan bij een groter tijdsverloop. Dit betekent overigens niet dat iedere inbreng die direct wordt gevolgd door (een gedeeltelijke) overdracht van de onderneming zonder meer leidt tot het buiten toepassing laten van de doorschuiffaciliteit. Vereist is immers een samenstel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie. Daar staat tegenover dat een vervreemding van de onderneming na een zeker tijdsverloop (al dan niet binnen drie jaar) geen garantie is voor het welslagen van de geruisloze omzetting. In ieder geval staat thans wel vast dat een ongewijzigde voortzetting van de onderneming gedurende drie jaar na inbreng op zich geen voorwaarde is voor de toepassing van de doorschuiffaciliteit.

Staatssecretaris houdt vast aan voorwaarden voor het vormen van een voorziening

Fiscale voorzieningen

In het septembernummer is aandacht besteed aan uitstel van belastingheffing door middel van het opnemen van een voorziening. Daarin is aangegeven dat het vormen van een fiscale voorziening in het algemeen slechts is toegestaan indien de ondernemer aannemelijk maakt dat per balansdatum:

- 1 er een rechtsverhouding bestaat waaruit juridisch afdwingbare verplichtingen voortvloeien;
- 2 er een behoorlijke kans is op verwezenlijking daarvan en
- 3 het niet strijdig is met goed koopmansgebruik

die kosten - in die mate - ten laste te brengen van het desbetreffende jaar.

Voorzieningen in het jaarrekeningenrecht

Met deze vereisten, met name het vereiste inzake de rechtsverhouding, wijkt de fiscaliteit af van het jaarrekeningenrecht. Immers, krachtens artikel 374, eerste lid, letter b, boek 2 BW kan een voorziening worden gevormd voor per balansdatum bestaande risico's ter zake van te verwachten verplichtingen of verliezen.

Inmiddels volgt, ten aanzien van de fiscale voorzieningen, uit het zogenoemde mestarrest (HR 8 juli 1996, nr. 31.422, BNB 1997/37) dat in situaties waarin weliswaar de rechtsverhouding ontbreekt de Hoge Raad onder omstandigheden toch het vormen van een voorziening toestaat. Met de uitkomst van dit arrest rijst vervolgens de vraag of de Hoge Raad wellicht thans toch een meer bedrijfseconomische benadering volgt door aan de vorming van een voorziening niet (altijd) de eis van het bestaan van een rechtsverhouding te stellen.

Standpunt Staatssecretaris

Naar aanleiding hiervan heeft de Staatssecretaris van Financiën in een besluit zijn standpunten neergelegd waarin hij onverkort vasthoudt aan de hiervoor opgesomde voorwaarden. Naar zijn mening heeft de Hoge Raad de voorwaarde inzake de bestaande rechtsverhouding slechts enigszins genuanceerd. Hij leidt uit het arrest af dat alleen ingeval onomstotelijk vaststaat dat door de bedrijfsvoering in een bepaald jaar kosten worden veroorzaakt die nadien zullen moeten worden betaald, de Hoge Raad het vormen van een voorziening zonder rechtsverhouding toestaat. Thans is wel zeker dat door deze stellingname van de Staatssecretaris - en in zijn voetspoor die van de belastinginspecteurs - alleen nieuwe procedures meer duidelijkheid zullen bieden.