Een aanmerkelijk belang-houder heeft 100 aandelen met een verkrijgingsprijs van 150 %. Hij verkoopt 50 aandelen tegen 160 % aan de N.V. De aanmerkelijk belangwinst bedraagt dan 50 × f 1600,— — f 1500,—) of f 5000,—. Indien hij nu in hetzelfde jaar bovendien nog voor minder dan de verkrijgingsprijs verkoopt dus b.v. voor 130 —, dan lijdt hij op dat deel een verlies van f 10000,—. De Hoge Raad trekt deze 2 handelingen tezamen en neemt aan dat in zo'n geval een verlies is geleden van f 5000,—. Zou artikel 31 toegepast moeten worden, dan zou, ondanks het feit, dat volgens artikel 19 verlies is geleden, voor artikel 31 winst geacht worden te zijn gemaakt ad resp. f 30000,— resp. f 15000,—. Hierdoor is bewezen dat verkopen die onder artikel 19 ressorteren in beginsel niet meer onder artikel 31 kunnen vallen omdat door artikel 19 de verkoopsom in zijn geheel als vervreemdingsprijs moet worden beschouwd en niet een dividenduitkering in kan houden.

D. Mijn conclusie is dan ook dat ten aanzien van aanmerkelijk belanghouders het arrest van 16 maart 1955 nog onverkort blijft gelden. Tot dezelfde conclusie kwam ook de ambtelijke annotator in het Vakstudienieuws van 15 december 1956, pagina 704. Het merkwaardige is echter, dat door een klein deel van de aanslagregelende Inspecteurs juist deze mening niet overgenomen is, doch die van de niet-ambtelijke annotator uit het B.N.B. 1957/20. Gezien het feit dat door het arrest van 16 maart 1955 bij belastingplichtigen de stellige indruk was gewekt, dat in geval van vervreemding van aandelen aan de N.V. zelve steeds de aanmerkelijk belang-bepalingen toepasselijk werden, brengt m.i. de billijkheid in elk geval mede, dat tot het tijdstip van publicatie van het arrest van 4 november 1956, dus practisch begin 1957, dit principe in elk geval niet wordt aangetast. Een poging van de fiscus om de fiscale behandeling van een verkoop van aanmerkelijk belang-aandelen op andere wijze te doen geschieden zou m.i. niet eerder passen dan ten aanzien van na dat tijdstip verrichte transacties. Ik teken hier aan dat na het arrest van 16 maart 1955 vele gevallen met goedvinden van de fiscus zijn afgewikkeld op basis van arrest. Andere gevallen zijn op grond daarvan vaak bij dezelfde inspectie zonder nader overleg „in het opgewekt vertrouwen" afgedaan. Voorts was het na het arrest van 16 maart 1955 practisch een erkend feit dat een dergelijke verkoop alleen onder de artt. 19 en 21 viel. Vandaar dat koerswijziging zo ingrijpend is, dat deze alleen dient te slaan op overdrachten die geschied zijn na 1 januari 1957. Zoals boven uiteengezet geloof ik dat de fiscus het arrest 1956 onjuist hanteert.

UITSTEL VAN INKOMSTENBELASTINGHEFFING BIJ OVERDRACHT VAN EEN BEDRIJF OF BEROEP

door M. A. Wisselink

Op 10 april j.l. heeft de Hoge Raad een wel zeer belangwekkend arrest (B.N.B. 1957/266*) in het voordeel van een belastingplichtige gewezen, betrekking hebbend op een geval, waarin de praktijk van een apotheekhoudend arts werd verkocht tegen een recht om gedurende een zeker aantal jaren een gedeelte van de door de koper te behalen winst te ontvangen.

De belangrijkste overweging uit dit arrest luidde:

„dat, indien bij de overdracht van een bedrijf of beroep - dan wel een gedeelte daarvan - een contraprestatie wordt bedongen, bestaande in een recht op uitkering van een bepaald gedeelte van de met het bedrijf of beroep door den koper te verwerven inkomsten, goed koopmansgebruik toelaat de winst tot uitdrukking te doen komen naar gelang deze in de uitkeringen wordt ontvangen;"

Dit arrest is temeer belangwekkend, daar de Hoge Raad met het arrest van 17 oktober 1956 B.N.B. 1956/313* de mogelijkheid tot het overdragen van een bedrijf of beroep tegen een lijfrente zo al niet fiscaal onmogelijk, dan toch wel op zijn minst uitermate onaantrekkelijk heeft doen worden: wordt nl. overdrachtswinst genoten in de vorm van een lijfrente, dan blijft de contante waarde van deze lijfrente toch volledig belast, waarbij nog bedacht dient te worden, dat de later uit te keren lijfrentetermijnen eveneens belastbaar zullen zijn.

De vrijstelling, die art. 36 lid 2 toekent aan het stamrecht in gevallen, dat afkoopsommen, schadeloosstellingen enz. bestaan in de toekenning van een recht, dat periodieke opbrengsten oplevert, zoals een recht op lijfrente of op een winstaandeel, kon hier niet baten: de Hoge Raad oordeelde art. 36 niet toepasselijk bij overdracht of liquidatie van een bedrijf of beroep.

De overwegingen van de Hoge Raad hieromtrent luidden:

„dat het middel er van uitgaat, dat art. 36 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 toepasselijk is ten aanzien van de belasting van winst, behaald met of bij het overdragen of liquideren van een bedrijf of een gedeelte er van, doch ten onrechte:
dat met betrekking tot het belasten van de bedoelde winst uitsluitend van toepassing is de daaromtrent in art. 20 van het besluit opgenomen bijzondere regeling;
dat die regeling geen met het tweede lid van art. 36 overeenstemmend voorschrift bevat, weshalve voor vrijstelling van de belasting van overdrachtswinst, op grond, dat zij wordt genoten in de vorm van een toegekend recht op een lijfrente, geen plaats is;"

Het mocht na dit arrest dan ook niet helemaal uitgesloten worden geacht, dat de Hoge Raad ingeval van overdracht van een bedrijf op beroep tegen een aandeel in de winst, de overdrachtswinst eveneens terstond belastbaar zou achten, terwijl de latere winstuitkeringen als opbrengst van roerend kapitaal tot het inkomen zouden worden gerekend.

Uit het arrest van 10 april j.l. blijkt thans echter, dat deze vrees ongegrond was: in dit geval laat immers volgens de Hoge Raad goed koopmansgebruik toe de winst tot uitdrukking te doen komen naar gelang deze in de uitkeringen wordt ontvangen.

Na eenmaal te hebben vastgesteld, hoe de overdracht tegen een winstaandeel in principe fiscaal moet worden bezien, werkt de Hoge Raad dit principe nog als volgt uit.

De overdrachtswinst wordt eerst genoten, nadat de boekwaarde van het overgedragene bereikt is: eerst wanneer de uitkeringen deze boekwaarde gaan overtreffen, wordt het meerdere winst. Op deze winst is het bijzonder tarief van art. 48 I.B. niet toepasselijk; evenmin als de vrijstelling van f 7.500.— op overdrachtswinst: deze belastingverlichtingen berusten, aldus de Hoge Raad, op de veronderstelling, dat in het jaar van de overdracht de overdrachtswinst ineens gerealiseerd wordt.

Het kenmerkende verschil tussen overdracht van een bedrijf of beroep

tegen een lijfrente enerzijds en tegen een winstaandeel anderzijds is hierin gelegen, dat in het laatste geval het bedrijf of beroep van de verkoper fiscaal nog niet ten einde is gekomen: zolang nog uitkeringen plaatsvinden wordt nog winst uit dit bedrijf of beroep behaald.

Ingeval van overdracht tegen een lijfrente kan echter moeilijk nog van een fiscale bedrijfsuitoefening worden gesproken: de lijfrente ligt verder geheel in de privé sfeer.

Het arrest van 10 april j.l. komt niet geheel onverwacht.

Een voorloper er van vormde het arrest van 9 april 1952 B 9210 betrekking hebbende op het geval van een ondernemer, die zijn bedrijf verhuurde en de goodwill overdroeg tegen betaling in termijnen. In dat geval behoefde de overdrachtswinst evenmin in het jaar van overdracht te worden genomen; hier lag dus reeds de gedachte, dat bij een overdracht met afrekening in termijnen goed koopmansgebruik toelaat de winstneming uit te stellen, aan ten grondslag.

Zowel het arrest van 9 april 1952 als het arrest van 10 april j.l. betreffen gevallen van een voortgezette overdracht. De veronderstelling schijnt gewettigd, dat ook, ingeval van overdracht van een bedrijf in *huur*koop, mogelijk zelfs tegen een aandeel in de omzet, goed koopmansgebruik toelaat de overdrachtswinst eerst te nemen bij ontvangst van de huurkooptermijnen.

De Raad van Beroep te Amsterdam besliste bij zijn uitspraak van 20 juni 1952 B. 9448, reeds in deze zin, de raad paste art. 48 toe. In de noot onder laatstgenoemde uitspraak was het Ministerie dezelfde mening toegedaan. Het arrest van 10 april jl. kan tot gevolg hebben, dat in bepaalde gevallen een progressief tarief kan worden verdedigd.

Het belang van het arrest van 10 april j.l. is dus, dat het vertrouwen gewekt is, dat constructies tot overdracht van een bedrijf of beroep mogelijk zijn, die niet leiden tot onmiddellijke belastingheffing over de gemaakte overdrachtswinst.

Wel dient men bedacht te zijn op de fiscale gevolgen, die het overlijden van de ondernemer, wiens bedrijf in een stadium van voortgezette overdracht verkeert, kan medebrengen: een dergelijke ondernemer oefende nog een bedrijf uit en bij zijn overlijden werkt dus de bepaling van art. 7 lid 2: ingeval van verkoop van een bedrijf tegen een winstaandeel zal dan over de contante waarde van de nog na het overlijden te ontvangen winstaandelen 20 % inkomstenbelasting verschuldigd worden. Zou het winstrecht daarna dus nog ten gunste van de erven blijven doorlopen, dan zullen dezen wel niet meer geacht kunnen worden een bedrijf uit te oefenen. Ik moge verwijzen naar mijn noot onder B.N.B. 1955/261. De opvatting van de Vakstudie blz. 526a, dat ná het overlijden het beroep of bedrijf in de vorm van het winstrecht doorloopt zou ik niet kunnen volgen. De rechtsopvolgers genieten de winst als opbrengst van vermogen behoudens de gevallen waarin deze na het overlijden tot het beroep of bedrijf toetraden op de wijze als bedoeld in art. 17 I.B. Een dubbele heffing kan dus nog optreden. Voorzichtigheid ten aanzien van de op dit punt te treffen regelingen is dus geboden. Oplossingen moeten worden bedacht.

Tenslotte zij er nog op gewezen, dat constructies voor een overdracht tegen een winstrecht voor de koper van het bedrijf of beroep niet behoeven uit te sluiten, dat deze de gekochte bedrijfsactiva activeert en hierop onafhankelijk van de duur van het winstrecht afschrijft.
