

Van eenmanszaak naar bv-structuur **pas op voor de over**



met bedrijfsopvolger: drachtsbelasting!



Punten FFP:
zie PER

Michiel Opgenoort

Mr. drs. M.E.H. Opgenoort werkt zelfstandig als belastingadviseur onder de naam Opgenoort Belastingadvies en geeft regelmatig diverse fiscale cursussen, ook samen met andere fiscalisten onder de naam FiscVision.

Trefwoorden: overdrachtsbelasting, bedrijfsopvolging, onroerende zaken, vrijstelling



Kennistoets

WWW.PE-BEDRIJFSOPVOLGING.NL

Leerdoelen

Na het lezen van dit artikel:

- hebt u inzicht in een aantal vrijstellingen in de overdrachtsbelasting die bij bedrijfsopvolging relevant zijn;
- kunt u beoordelen op welke wijze een samenwerking in bv-vorm kan worden opgezet, waarbij de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting optimaal worden benut.

Samenvatting

Bij het opzetten van een bv-structuur met de beoogde bedrijfsopvolger zijn er twee interessante mogelijkheden om overdrachtsbelastingheffing over de verkrijging van de onroerende zaken te voorkomen. Bij de eerste mogelijkheid wordt eerst een vof (of maatschap) met de bedrijfsopvolger aangegaan, waarna ieder zijn firma-aandeel omzet in een bv. Deze mogelijkheid is vooral bij overdracht binnen de familiekring interessant, vanwege de specifieke vrijstelling die daarvoor geldt. Bij de tweede mogelijkheid wordt de onderneming eerst in een bv(-structuur) ingebracht, waarna de bedrijfsopvolger middels emissie van aandelen in de gezamenlijke bv deelneemt. Pas dan wel op bij een latere overdracht van alle aandelen aan de bedrijfsopvolger: indien dit geschiedt binnen de driejaarstermijn, is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd.

1. Inleiding

Bij een bedrijfsoverdracht zijn vaak ook onroerende zaken betrokken. De hoofdregel is dat de verkrijging van die onroerende zaken belast is met 6% overdrachtsbelasting.¹ In deze tijden is de overnamesom voor een bedrijfsopvolger lastig te financieren. Voor de continuïteit is het ook daarom gewenst dat degene die het bedrijf overdraagt nog een tijd actief erbij betrokken blijft. De bedrijfsoverdrager en de -opvolger zouden dan als een soort 'tussenstap' een vennootschap onder firma (vof) of maatschap met elkaar kunnen aangaan. Echter, uit aansprakelijkheidsoverwegingen wordt dat vaak afgeraden en wordt uiteindelijk gekozen voor een samenwerking in bv-vorm. Bij het opzetten van de beoogde bv-vorm is het uiteraard de bedoeling dat een en ander zonder directe inkomsten- en vennootschapsbelastingheffing kan plaatsvinden.² Voor zover fiscaal relevant, zal hierop kort worden ingegaan. Zeker zo interessant is de vraag of er een beroep kan worden gedaan op een vrijstelling van overdrachtsbelasting, omdat de fiscale belangen daarvan veelal groter zijn.

In dit artikel wordt besproken:

- een viertal vrijstellingen in de overdrachtsbelasting bij bedrijfsopvolgingssituaties, voor zover van belang voor de casusposities (par. 2);
- drie casusposities met daarin mogelijkheden om bedrijfsoverdrager en bedrijfsopvolger (als tussenstap) te laten samenwerken in bv-vorm met toepassing en behoud van de overdrachtsbelastingvrijstelling(en); de latere algehele bedrijfsopvolging wordt daarin ook meegenomen (par. 3);
- conclusies (par. 4).

2. Een viertal vrijstellingen in de overdrachtsbelasting

Overdracht van onroerende zaken leidt in beginsel bij de verkrijger tot een heffing van overdrachtsbelasting (art. 2, lid 1, WBR), ook al zouden die onroerende zaken deel uitmaken van een overdracht van een (gedeelte van een) onderneming aan een bedrijfsopvolger. Onder stringente voorwaarden kan wel een beroep worden gedaan op een vrijstelling. Twee mogelijke vrijstellingen komen dan in beeld, zijnde (I) de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR die geldt bij bedrijfsopvolgingssituaties binnen een bepaalde familiekring en (II) de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel e, onder 1°, WBR die geldt bij inbreng van een onderneming in een vof of maatschap. Om de beoogde samenwerking van de ondernemers in bv-vorm overdrachtsbelastingvrij te laten verlopen is verder (III) de vrijstelling ex art. art. 15, lid 1, onderdeel e, onder 2°, WBR van belang die onder andere geldt bij omzetting van een IB-onderneming in een bv. De verdere doorzakking van de onderneming in een werk-bv kan overdrachtsbelastingvrij door een beroep op (IV) de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel h, WBR die geldt bij fusie, splitsing en interne reorganisatie.

Voor zover van belang voor de te behandelen casusposities wordt hierna ingegaan op deze vier vrijstellingen.

I Vrijstelling bij bedrijfsopvolging binnen bepaalde familiekring

Volgens art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging 'door een of meer kinderen, kleinkinderen, broers, zusters of hun echtgenoten, van de ondernemer van goederen die behoren tot en dienstbaar zijn aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering betreft, in haar geheel (al dan niet in fasen) door de verkrijger of verkrijgers wordt voortgezet. Voor de toepassing van de vorige volzin wordt (1) met een kind gelijkgesteld een pleegkind en (2) met een broer of zuster gelijkgesteld een halfbroer, halfzuster, pleegbroer of pleegzuster.'

Uit bovenstaande tekst valt op te maken dat een overdracht van onroerende zaken alleen niet in aanmerking komt voor de vrijstelling. De onroerende zaken zullen daarvoor deel moeten uitmaken van een onderneming. Het begrip 'onderneming' moet ruim worden opgevat. Daaronder valt

een materiële onderneming in objectieve zin, zoals de onderneming in een vof. Ook valt daaronder een subjectieve onderneming in de zin van art. 3.2 Wet IB 2001, zoals een aandeel in een vof of commanditaire vennootschap dan wel een maatschap. Bij een eenmanszaak vallen de objectieve en subjectieve onderneming samen. De vrijstelling kan ook van toepassing zijn ingeval de ondernemer een zelfstandig gedeelte van zijn/haar onderneming overdraagt. Indien dat het geval is, geldt de vrijstelling echter alleen wanneer tevens een zelfstandig deel van de onderneming achterblijft (HR 3 februari 1999, nr. 33.176, BNB 1999/110). De onroerende zaken moeten dan dienstbaar zijn aan die onderneming. Zo valt bijvoorbeeld het woongedeelte van een boerderij niet onder de vrijstelling (HR 2 februari 1983, BNB 1983/139). Dat de onroerende zaken deel (gaan) uitmaken van buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen staat de toepassing van de vrijstelling niet in de weg.

Tevens is van belang dat de gehele onderneming door de verkrijger(s) zelf wordt voortgezet. Een (tussentijdse) staking van de onderneming door de overdrager of verkrijger is dus niet toegestaan. Aan de voortzetting zelf is geen termijn verbonden, doch de vrijstelling zal niet gelden wanneer bij de verkrijging al duidelijk is dat de onderneming in feite aan een derde is overgedragen.³ Een uitzondering geldt bij overdracht van de onderneming aan een bv, waarvan de voortzetter/familielid alle aandelen houdt. Zie daarvoor de goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën in het Besluit van 16 oktober 2012 (nr. BLKB/2012/611M).

De passage in de wettekst dat voor toepassing van de vrijstelling de onderneming 'al dan niet in fasen' wordt voortgezet, werpt vragen op. Deze toevoeging is in de wet opgenomen om problemen op te lossen voor bedrijfs-overdrachten die gespreid in de tijd plaatsvinden met als tussenstap een vof.⁴ Gedacht kan worden aan de situatie dat ouder en kind een vof oprichten, waarbij vader later alsnog het bedrijfspand inbrengt. Ook deze latere verkrijging door het kind deelt dan in de vrijstelling. Vereist is wel dat aan deze overdracht een zekere planmatigheid ten grondslag ligt.

Overigens is het voor de inkomstenbelasting belangrijk om de hoogte van de stille reserves op de onroerende zaken vast te stellen. Voor zover het belang daarvan overgaat naar de bedrijfsopvolger, ontstaat er stakingswinst bij de overdrager waarover in beginsel inkomstenbelasting verschuldigd is. Inkomstenbelastingheffing is wel te voorkomen door bijvoorbeeld toepassing van de geruisloze doorschuiffaciliteit ex art. 3.63 Wet IB 2001.⁵

II Vrijstelling bij inbreng van onderneming in een vof

Volgens art. 15, lid 1, onderdeel e, onder 1°, WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging krachtens inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, mits ter zake van de inbreng de inbrenger wordt bijgeschreven op de kapitaalrekening van de vennootschap voor een bedrag dat ten minste 90% van de waarde van het vermogen van de ingebrachte onderneming is.⁶ Dit betekent dat wanneer een IB-ondernemer zijn

onderneming en het bijbehorende pand inbrengt in een vof die hij samen met een ander (de bedrijfsopvolger) aangaat, de vrijstelling kan worden geclaimd. Echter, wordt direct daaropvolgend de onderneming omgezet in bv-vorm, dan wordt niet aan het voortzettingsvereiste voldaan. In dat geval wordt de vrijstelling weer teruggenomen. De hiervoor genoemde goedkeuring van de staatssecretaris in het besluit van 16 oktober 2012 die geldt bij toepassing van de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR geldt hier dus niet, hetgeen als een onevenwichtigheid kan worden gezien.⁷ Wellicht kan toch in de context van dit besluit met een beroep op de hardheidsclausule ex art. 63 AWR een overdrachtsbelastingvrijstelling worden geclaimd bij omzetting in bv-vorm, doch tot nu toe zijn mij hiervan geen gehonoreerde gevallen bekend. Voor de inkomstenbelasting geldt daarbij hetzelfde als hiervoor genoemd.⁸ Verder ga ik niet dieper in op deze inbrengvrijstelling, aangezien die voor de casusposities van minder belang is.

III Vrijstelling bij omzetting IB-onderneming in een bv

Volgens art. 15, lid 1, onderdeel e, onder 2°, WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging 'bij omzetting van een niet in de vorm van een nv of bv gedreven onderneming in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming, mits de oprichters van de vennootschap in het aandelenkapitaal geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming.'

Net zoals bij de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR moet het begrip onderneming ook hier ruim worden opgevat, zodat bijvoorbeeld ook een deelgerechtigdheid in een vof of maatschap daaronder valt (zie ook art. 5, lid 1, Uitv.besl. BRV).

Belangrijke voorwaarden voor toepassing van deze vrijstelling zijn (zie art. 5 Uitv.besl. BRV):

- alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht;
- de inbreng geschiedt tegen toekenning van aandelen, waarbij daarnaast een bedrag in geld wordt betaald voor ten hoogste 10% van de waarde van hetgeen op aandelen is gestort;⁹
- de inbrenger blijft drie jaar in het bezit van de toegekende aandelen;
- de onderneming moet minimaal drie jaar worden voortgezet, behalve als sprake is van een fusie, interne reorganisatie of splitsing in de zin van art. 5a, 5b of 5c Uitv.besl. BRV (zie onderdeel IV hierna).

Bij een vof bestaat in beginsel de keuze om (1) de gehele objectieve onderneming om te zetten in een bv, waarbij de vennoten aandelenhouder worden in een gezamenlijke bv of (2) iedere vennoot zet zijn eigen subjectieve onderneming om in een 'eigen' bv. In beide situaties kan de overdrachtsbelastingvrijstelling worden geclaimd. Echter, om de eerder geclaimde vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR te kunnen behouden, zal moeten worden gekozen voor optie (2), aangezien alleen dan aan het vereiste wordt voldaan

dat alle aandelen van de omgezette onderneming door het familielid worden gehouden (conform het hiervoor genoemde Besluit van 26 oktober 2012).¹⁰ Ook hier acht ik het niet onmogelijk dat met een beroep op de hardheidsclausule ex art. 63 AWR inbreng in een gezamenlijke bv ook kan worden gefacilieerd voor de overdrachtsbelastingvrijstelling. Voor de heffing van inkomstenbelasting is het belangrijk op te merken dat de inbreng in een bv (al dan niet in een aparte bv) geruisloos kan plaatsvinden conform art. 3.65 Wet IB 2001.¹¹

IV Vrijstelling bij fusie, splitsing en interne reorganisatie

Deze vrijstelling volgens art. 15, lid 1, onderdeel h, WBR kan worden toegepast wanneer een bv onroerende zaken overdraagt aan een andere bv in het kader van bedrijfsfusie ex art. 5a Uitv.besl. BRV.¹²

Ook hier gelden voor de toepassing van de vrijstelling strikte voorwaarden, te weten:

- de gehele onderneming of een zelfstandig gedeelte daarvan wordt ingebracht;
- de oprichters zijn voor minimaal 90% in dezelfde verhouding in het aandelenkapitaal gerechtigd als in het vermogen van de omgezette onderneming;
- de inbreng geschiedt tegen toekenning van aandelen, waarbij daarnaast een bedrag in geld wordt betaald van ten hoogste 10% van de waarde van hetgeen op aandelen is gestort;
- de inbrenger blijft drie jaar in het bezit van de toegekende aandelen;
- de onderneming moet minimaal drie jaar worden voortgezet.

Indien aan één van bovenstaande voorwaarden niet wordt voldaan, is de verkrijgende bv alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd.

Na toepassing van de geruisloze doorschuiffaciliteit ex art. 3.65 Wet IB 2001, kan verder geruisloos worden doorgeschoven

ex art. 14 Wet VPB 1969, zodat ook afrekening van vennootschapsbelasting over de stakingswinst hiermee kan worden voorkomen.¹³

3 Drie casusposities

3.1 Inleiding

In de volgende drie casusposities is het uitgangspunt dat de heer Veen al vele jaren een onderneming (eenmanszaak) drijft en op zoek is naar een bedrijfsopvolger, waarmee hij in eerste instantie een samenwerking in bv-vorm wil aangaan, mede uit oogpunt van beperking van de aansprakelijkheid voor bedrijfsrisico's. Het belangrijkste activum van de eenmanszaak is het bedrijfspand. De samenwerking dient zo te worden opgezet dat de beoogde bedrijfsopvolger (indirect) voor 50% eigenaar wordt van de onderneming, inclusief het bedrijfspand. Als mogelijke bedrijfsopvolger denkt hij aan zijn zoon dan wel aan een werknemer van hem.

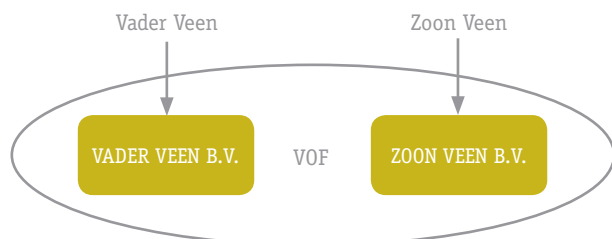


Uitgangspunt is dat het opzetten van de samenwerking in bv-vorm en de latere algehele bedrijfsopvolging (na drie jaar), waaronder het belang in het bedrijfspand, overdrachtsbelastingvrij verloopt.

Casus 1 samenwerking met zoon in bv-vorm

Vader Veen draagt in eerste instantie de helft van zijn onderneming inclusief het bedrijfspand over aan zoon Veen tegen de waarde in het economische verkeer. Normaliter zou zoon Veen over deze verkrijging over de helft van de waarde van het pand 6% overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, doch er kan een beroep worden gedaan op de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel b, WBR (vrijstelling wegens verkrijging onderneming door bepaalde familieleden). Direct daarna zetten vader en zoon Veen ieder hun deel van de onderneming conform de vrijstelling ad art. 15, lid 1, onderdeel e, onder 2° (vrijstelling wegens omzetting in bv/nv) om in een 'eigen' bv, zijnde Vader Veen BV c.q. Zoon Veen BV. Ten slotte gaan beide bv's een vof met elkaar aan. Aangezien beide bv's dan voor 50% mede-eigenaar zijn van de onderneming, inclusief het bedrijfspand, hoeft er verder geen inbreng meer van de onroerende zaken in de vof plaats te vinden. Figuur 1 toont de gewenste situatie.

Figuur 1



Een eenvoudiger alternatief voor deze opzet zou zijn dat vader en zoon samen in een gezamenlijke bv het bedrijf voortzetten. Dan wordt echter niet aan het vereiste in het Besluit van 26 oktober 2012 voldaan, dat voor de overdrachtsbelastingvrijstelling alle aandelen door het familielid moeten worden gehouden (zie onderdeel I hiervoor). Een gezamenlijke bv kan wel overdrachtsbelastingvrij worden opgezet wanneer vader en zoon eerst in privé enige tijd het bedrijf in een vof gaan drijven (met bijbehorende aansprakelijkheidsrisico's) en daarna de onderneming met bijbehorend bedrijfspand wordt ingebracht in een gezamenlijke bv.

In een later stadium is het wellicht gewenst dat de onderneming wordt 'uitgezakt' naar een gezamenlijke werk-bv. Door een beroep op de fusiefaciliteit (zie onderdeel IV) kan dat overdrachtsbelastingvrij met behoud van de eerdere vrijstelling bij omzetting van de IB-onderneming (zie onderdeel III).

Als echter direct na de omzetting in de 'eigen' bv's wordt besloten tot 'uitzakking', dan bestaat mijns inziens het risico dat wordt gehandeld in strijd met het voortzettingsvereiste zoals verwoord in het Besluit van 26 oktober 2012 (par. 2). Er ontstaat dan namelijk de situatie dat middellijk niet alle aandelen in de werk-bv door het opvolgende familielid worden gehouden. Het is wenselijk dat de staatssecretaris van Financiën duidelijkheid geeft op dit punt.

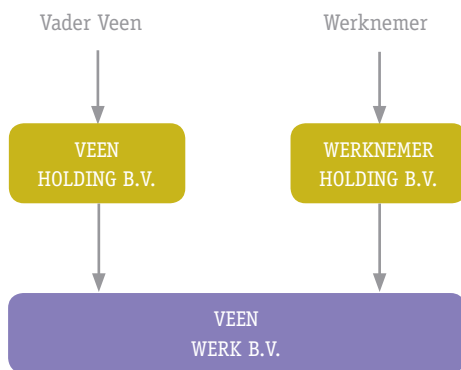
Wanneer aan de driejaarstermijn in art. 3.63 Wet IB 2001 is voldaan, kan de onderneming, inclusief het pand, geruisloos door vader worden doorgeschoven aan de zoon, waarna beiden middels art. 3.65 Wet IB 2001 hun onderneming geruisloos in de bv kunnen brengen.¹⁴

Casus 2 samenwerking met werknemer in bv-vorm

Vader Veen zet zijn onderneming om in een bv met gebruikmaking van de vrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel e,

onder 2°, WBR en verkrijgt daarmee alle aandelen in Veen Holding BV (zie onderdeel III hiervoor). Direct daarna wordt de onderneming verder 'doorgezakt' in een aparte werk-bv met behoud van de overdrachtsbelastingvrijstelling door een beroep op de bedrijfsfusiefaciliteit ex art. 15, lid 1, onderdeel h, WBR juncto art. 5a Uitv.besl. BRV (zie onderdeel IV hiervoor). Aan het voortzettingsvereiste wordt dan geacht te zijn voldaan, waardoor op de vrijstelling niet wordt teruggekomen. Volgens het Besluit van 12 augustus 1997 (V-N 1997, p. 3064) geldt dit laatste overigens ook wanneer de onroerende zaken in de holding-bv achterblijven, doch daar wordt in de casus niet voor gekozen. De werknemer¹⁵ gaat vervolgens middels zijn holding deelnemen in de werk-bv. Aldus ontstaat bij vader Veen en de werknemer de situatie zoals getoond in figuur 2.

Figuur 2



Belangrijk is dat ter effectueering van de deelname door Werknemer Holding BV nieuwe aandelen door Veen Werk BV

worden geëmitteerd. Bij overdracht van bestaande aandelen door Veen Holding BV binnen de driejaarstermijn is immers alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd (zie onderdeel IV hiervoor).

De beschreven aandelenemissie is tevens een voorwaarde voor toepassing van de geruisloze doorschuiffaciliteit ex art. 14 Wet VPB 1969 ter voorkoming van belaste winst over de stille reserves van het bedrijfspand.¹⁶

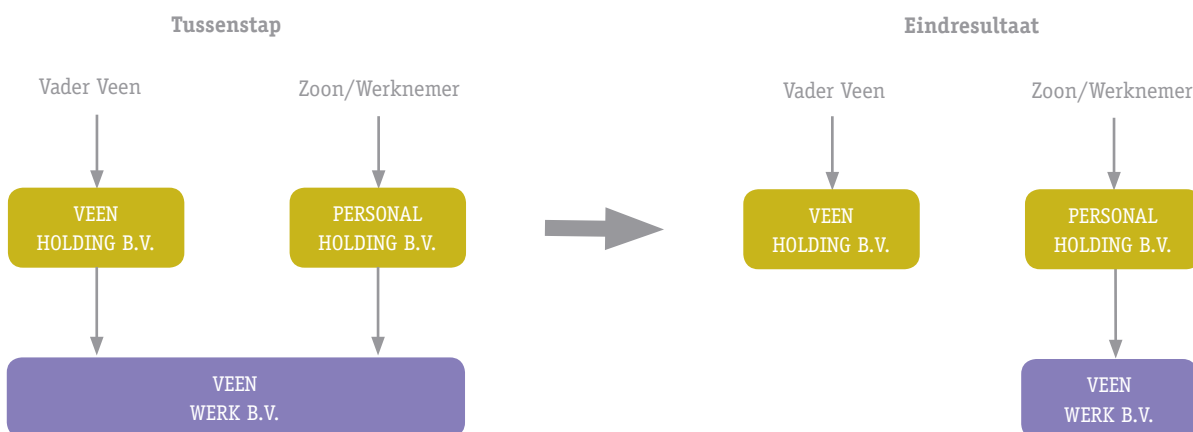
Casus 3 de algehele bedrijfsopvolging door overdracht aandelen werk-bv

Uitgangspunt is de ontstane holdingstructuur in casus 2. Die structuur kan ook zijn ontstaan in casus 1 na een latere 'uitzakking' van de onderneming in een gezamenlijke werk-bv. Als gevolg van de toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit die daaraan voorafging (zie onderdeel IV hiervoor), moeten beide holdings ten minste nog drie jaar in het bezit blijven van de toegekende aandelen in de werk-bv. Zo niet, dan wordt alsnog overdrachtsbelasting geheven.

Na die driejaarstermijn is het mogelijk een verdere bedrijfsopvolging overdrachtsbelastingvrij te realiseren doordat Veen Holding BV haar aandelen Veen Werk BV aan de personal holding van de zoon/werknemer overdraagt dan wel dat Veen Werk BV deze aandelen zelf inkoop. Voor de volledigheid dient nog beoordeeld te worden of Veen Werk BV een onroerendezaaklichaam is in de zin van art. 4 WBR, waardoor de aandelenoverdracht toch gepaard gaat met overdrachtsbelastingheffing. Dit zou kunnen spelen wanneer de onroerende zaken aan een derde worden verhuurd. In deze casus wordt daar niet van uitgegaan. Het eindresultaat wordt getoond in figuur 3.

Deze laatste stap, de aandelenoverdracht, verloopt ook voor de vennootschapsbelasting belastingvrij vanwege (1) toepassing van de deelnemingsvrijstelling en (2) verloop van de driejaarstermijn, waardoor de sanctie van art. 14 Wet VPB 1969 niet meer van toepassing kan zijn.¹⁷

Figuur 3



4 Conclusies

- De bedrijfsoverdrager en de -opvolger in kwestie (de zoon of de werknemer) kunnen ervoor kiezen om (als tussenstap) de beoogde samenwerking vorm te geven in een bv-structuur. Als daarbij ook onroerende zaken worden overgedragen, kan dat onder bepaalde voorwaarden overdrachtsbelastingvrij.
- De beoogde bv-structuur kan zonder heffing van overdrachtsbelasting worden opgezet wanneer de bedrijfsoverdrager (vader) eerst een vof (of maatschap) aangaat met de zoon als bedrijfsopvolger, waarna ieder zijn firma-aandeel vervolgens omzet in een bv. Dit geldt alleen bij overdracht binnen een bepaalde familiekring.
- Bij overdracht buiten die familiekring, bijvoorbeeld aan een werknemer, kan het bedrijf eerst in een werk-bv (via een holding-bv) wordt ingebracht, waarna de bedrijfsopvolger middels emissie van aandelen in die werk-bv gaat deelnemen. Ook dat kan zonder heffing van overdrachtsbelasting.
- Pas wel op dat niet in strijd met de voorwaarden wordt gehandeld, zodat op die overdrachtsbelastingvrijstelling wordt teruggekomen, hetgeen ook geldt bij een algehele bedrijfsopvolging binnen drie jaar.
- Tevens dienen de gevolgen voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting hierbij in ogenschouw te worden genomen. Benut de geruisloze doorschuiffaciliteiten daar waar nodig en voorkom dat in strijd met die voorwaarden wordt gehandeld, waardoor een fiscale afrekening over de stille reserves aan de orde is.

Noten

- 1 Het 2%-tarief dat volgens art. 14, lid 2, WBR van toepassing is voor verkrijgingen van woningen zal in het algemeen niet van toepassing zijn, aangezien het bij bedrijfsoverdrachten meestal zal gaan om verkrijgingen van bedrijfs- en kantoorpanden.
- 2 Door op een juiste manier gebruik te maken van de geruisloze doorschuiffaciliteiten, kan de gewenste structuur vaak ook zonder heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting plaatsvinden.
- 3 Hierover is nauwelijks jurisprudentie verschenen. Wel zou mijn inziens voor de uitleg van de voortzettingseis aansluiting kunnen worden gezocht bij eenzelfde eis die ook geldt bij geruisloze inbreng ex art. 3.65 Wet IB 2001. Volgens de standaardvoorwaarden ex art. 3.65 Wet IB 2001 (Besluit van 30 juni 2010, nr. DGB 2010/3599M par. 4.2.1, Stcrt. 2010) wordt slechts in strijd met het voortzettingseis gehandeld, indien de inbreng deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming.
- 4 Wet van 14 december 2000, Stb. 551, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 030, nr. 7, V-N 2000/461, p. 4184.
- 5 Voor toepassing van faciliteit ex art. 3.63 Wet IB 2001, dient de opvolger al wel drie jaar een samenwerkingsverband met de overdrager te hebben, dan wel dat opvolger al drie jaar in loondienst bij de onderneming werkzaam is. Andere mogelijkheden om belaste stakingswinst te voorkomen zijn het omzetten van een stakingswinst in een lijfrente ex art. 3.129 Wet IB 2001 (tot bepaalde maxima) of dat bij aangaan van de vof/maatschap stille reserves door de overdrager worden voorbehouden.
- 6 Nadere voorwaarden zijn gesteld in art. 4 Uitv.besl. BRV.
- 7 Zo ook Y.E. Gassler, 'De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting', Fiscale Monografieën nr. 117, Kluwer, Deventer 2006, p. 209.
- 8 Zie noot 5.
- 9 Conform Besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1813M is toegestaan dat het crediteringsmaximum wordt overschreden wanneer ten laste van de oudedagsreserve ex art. 3.128 Wet IB 2001 en de overdrachtswinst ex art. 3.129 Wet IB 2001 een lijfrente van de bv wordt bedongen.
- 10 Zie de letterlijke voorwaarden van de goedkeuring in par. 2 van dit besluit.
- 11 Conform art. 3.65 Wet IB 2001 is het niet toegestaan om deels in te brengen tegen uitbetaling van de tegenwaarde, behalve wanneer het gaat om omzetting van de oudedagsreserve in een lijfrente van de bv (art. 3.65, lid 2, Wet IB 2001 juncto art. 3.126, lid 1, onderdeel a, onder 2°, Wet IB 2001), de creditering voor belastingschulden en bepaalde premieschulden (Besluit van 30 juni 2010, nr. DGB 2010/3599M, par. 8.1, Stcrt. 2010). Een geruisloze omzetting ex art. 3.65 Wet IB 2001 kan direct volgen op een eerdere geruisloze doorschuiving ex art. 3.63 Wet IB 2001, zonder dat dit tot stakingswinst zou leiden (zie par. 3.2 Besluit van 30 juni 2010).
- 12 De andere vrijstellingen ex art. 5bis (juridische fusie), 5b (interne reorganisatie) en 5c (splitsing) laat ik onbesproken, omdat die voor de te behandelen casusposities van minder belang zijn.
- 13 Let daarom goed op de voorwaarden die daarvoor gelden, zoals vermeld in de standaardvoorwaarden (Besluit van 29 september 2008, nr. CPP2008/1008M, Stcrt. 2008). Zo is het slechts mogelijk om als tegenprestatie voor de inbreng maximaal 1% te crediteren, met een maximum van € 4.500 (zie par. 3.6 van dit besluit).
- 14 Zie verder noot 11.
- 15 Deze werknemer mag ook een derde zijn die geen werknemer is, of de zoon.
- 16 Als na de geruisloze inbreng ex art. 3.65 Wet IB 2001 en verdere doorzakking van de onderneming ex art. 14 Wet VPB 1969 in de werk-bv direct daarna bestaande aandelen van de werk-bv aan een derde zouden worden overgedragen, vervalt in principe alsnog de geruisloze inbrengfaciliteit in de IB, waardoor de stille reserves op het pand als stakingswinst in de inkomstenbelastingheffing worden betrokken.
- 17 Bij overdracht van de aandelen binnen drie jaar na de bedrijfsfusie wordt volgens art. 14 lid 4 Wet VPB 1969 aangenomen dat zakelijke overwegingen voor de fusie niet aanwezig waren (behoudens wanneer het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt); hierdoor volgt mogelijk een fiscale afrekening over de stille reserves waarmee is geschoven in de inkomstenbelasting, wanneer daar voorafgaand de onderneming geruisloos ex art. 3.65 Wet IB 2001 is omgezet in een bv.