

Bedrijfsoverdracht: afrekenen of doorschuiven?

mr. Almer (M.A.) de Beer

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



1

Programma

1. Winstgenieters
2. Staken
3. Doorschuiven over grenzen onderneming
4. Aangaan firma: staken zonder stakingswinst
5. Doorschuifregelingen
6. Geruisloze inbreng

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



2

Smaken winstgenieters

- Ondernemer (3.4 IB)
 - voor rekening van
 - verbondenheid verbintenissen
- Zelfstandig beroepsbeoefenaar (3.5 IB)
 - ondernemersrisico
 - geen verbondenheid verbintenissen
- Medegerechtigden (3.3, lid 1, a, IB)
 - medegerechtigdheid ondernemingsvermogen
 - geen verbondenheid
 - Om anti-boxenarbitrage in box 1 gebracht.
- Bijzondere leningverstrekkers (3.3, lid 1, b, IB)
 - Civiel lening, in feite EV
 - Vangwege anti-boxenarbitrage in box 1 gebracht.
- Restcategorie

Staken?

Regulier

- Liquidatie
- Overdracht
- Verhuur onderneming?

Fictief

Geen civielrechtelijke vervreemding

- Overlijden/ontbinding huwelijk (3.62/3.59 IB)
- Overbrengen ondernemingsvermogen over de grens (3.60 IB)
- Restbepaling: ophouden winst genieten (3.61)

Einde objectieve onderneming

- Liquidatie onderneming = staking
- Staking = einde ondernemerschap
- Einde ondernemerschap \neq einde winst genieten
=> *langlopende liquidatie (ook TBS)*
- Ondernemersfaciliteiten in nafase? => *HR 12 oktober 2012*

Einde subjectieve onderneming

- Objectieve \Leftrightarrow subjectieve onderneming
- Overdracht onderneming = staking
- Staking = einde ondernemerschap
- Einde ondernemerschap \neq einde winst genieten!
 - Afwikkeling achtergebleven vermogensbestanddelen
 - Nagekomen stakingswinst
- Ondernemersfaciliteiten in nafase?

Gedeeltelijk staken

- Gedeeltelijk staken is geen staken!
- Wel (sommige) stakingsfaciliteiten

Smaken

- Overdracht zelfstandig gedeelte
- Deel dat zelfstandige onderneming kan zijn
 - => *indentiteitstoets bij start nieuwe activiteiten*
- Duurzame inkrimping (>30%)

Veranderen identiteit onderneming

Varianten

1. Veranderen aard bedrijfsvoering
2. Verplaatsen onderneming

Voorzetten ↔ staken

- Behoud economische identiteit?
- HR 19 maart 2010: omstandighedencatalogus agrariër

Let ook op BOR-SW!

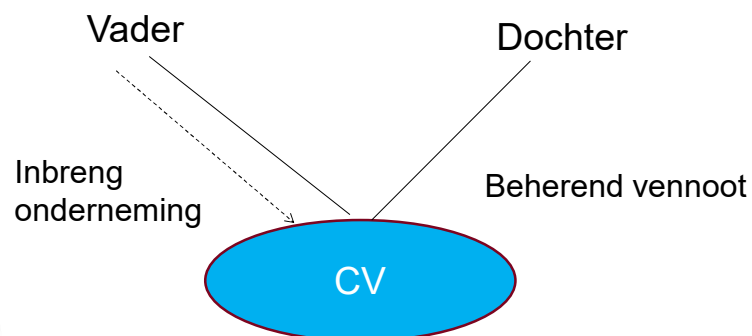
Volledig ↔ gedeeltelijk staken

Casus

- Ondernemer heeft bakkerij en slagerij
- Verkoop slagerij
- Boekwinst € 100K

Kan ondernemer HIR vormen en afboeken op bedrijfsmiddelen in bakkerij?

Wijziging status winstgenieter: staking?



De ene commandiet is de ander niet

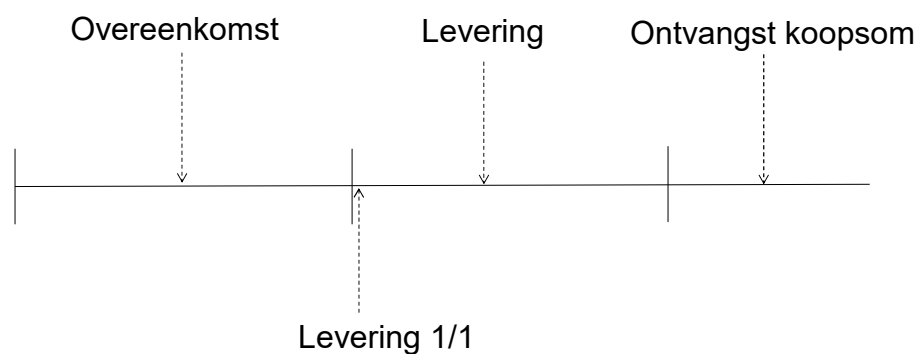
Onderscheid

1. Belegger
2. Voormalig-ondernemer-commandiet

Belang

- Stakingsfaciliteiten
- Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten (echter 3.63 IB)
- Geruisloze inbreng
- MKB-winstvrijstelling?

Stakingswinst en GKG: hoofdregel



Schuldigerkenning tegenprestatie

1. Onmiddellijk afrekenen => box 3
2. Onmiddellijk afrekenen => box 1-TBS
=> *Verliesneming TBS-vordering?*

Uitzondering

Gerede kanscriterium

Doorschuiven stakingswinst andere onderneming (3.64 IB)

Probleem

- Subjectief ondernemingsbegrip is niet subjectief genoeg
- Ondernemer kan gelijktijdig en volgtijdelijk meerdere ondernemingen hebben
- HIR werkt niet over ondernemingsgrens heen

Tegemoetkoming

- Volledige staking
- Stakingswinst bedrijfsmiddelen + HIR
- Ook onttrekkingswinst
- HIR-voornemen
- Afboeking aangeschafte bedrijfsmiddelen bestaande/nieuwe onderneming
- 12-maandstermijn

Doorschuiven stakingswinst andere onderneming

Casus 1

- Ondernemer heeft wijnwinkel in Rotterdam
- Verkoopt de winkel en begint een vergelijkbare winkel in Amsterdam.
- Boekwinst pand € 500.000

Casus 2

- Ondernemer heeft 2 kledingfilialen.
- Verkoopt 1 filiaal en koopt vervolgens wijnwinkel.
- Boekwinst pand € 500.000

Gefaseerde bedrijfsopvolging

- Bedrijfsopvolging vaak niet in één keer
- Opvolger moet ingroeien
- Aangaan firma vaak tussenfase voor definitieve overdracht

Inbrengverplichting

Inbreng

- Arbeid
- Liquiditeiten
- Vermogensbestanddelen

Inbreng vermogen

- Juridische en economische eigendom
- Economische eigendom
- Gebruik en genot
- Ter beschikking stellen op grond van een nevencontract

Inbreng vermogensbestanddelen

Casus

- Vader en dochter gaan firma aan.
- Vader brengt pand (€ 400.000) in + arbeid
- Dochter uitsluitend arbeid

- *Firma-balans?*
- *Fiscale balans vader en dochter*

Inbreng vermogensbestanddelen

Casus

- Vader en dochter gaan firma aan.
- Vader brengt arbeid in.
- Pand (€ 400.000) verhuurt vader aan firma.
- Dochter brengt arbeid in.

- *Firma-balans?*
- *Fiscale balans vader en dochter*

Inbreng onderneming: fiscaal

- Inbreng = overgang economisch belang naar toetreders
- Naar rato (over)winsttaandeel toetreders
- Inbreng is evenredige staking

Winstverdeling

- Vergoeding kapitaalstand
- Vergoeding arbeid
- Overwinst

Inbreng onderneming: fiscaal

Eenmanszaak vader

	BW	WW		
Onderneming	<u>100.000</u>	<u>500.000</u>	Fiscaal vermogen	<u>100.000</u>
	100.000	500.000		100.000

- Aangaan VOF vader en zoon.
- Vader brengt onderneming in tegen WW
- Zoon brengt uitsluitend arbeid in.
- (Over)winstverdeling 50%-50%.

Inbreng onderneming: fiscaal

Firmabalans

Onderneming	500.000	Kapitaal Vader	500.000
	<u>500.000</u>	Kapitaal Zoon	<u>nihil</u>
			500.000

Fiscale gevolgen inbreng?

Inbreng onderneming: fiscaal

Inbreng WW

1. Wel overdrachtswinst
2. Geen herwaarderingswinst
=> HR 11 juli 2014

Behoudens uitzonderingen (zoals verliescompensatie) wil men in de praktijk geen enkele winst bij inbreng realiseren.

Voorbehoud stille reserves

Casus

Pand

- WW: € 500.000
- BW : € 100.000

Stappen

1. Inbreng pand tegen BW
2. Inbrenger behoudt stille reserves (€ 400.000) voor

Voorbehoud stille reserves

	BW		WW
Pand	100.000	Kapitaal V	100.000
	<hr/>	Kapitaal D	<u>nihil</u>
	100.000		100.000

Pand verkocht voor:

1. € 500.000
2. € 600.000
3. € 300.000

Voorbehoud stille reserves

- Individueel administreerbare zaken
- Bepalen omvang stille reserves
- Geen fixatie
- Partieel voorbehoud mogelijk
=> *HR 30 september 2016*
- Splitsing belaste en vrijgestelde stille reserves niet mogelijk
=> *landbouwwijziging*

Vorbehoud stille reserves in firma-akte

Voorbeeld

'Partij A behoudt zich het recht voor op de stille reserves in het pand aan de X-straat Op het moment van de inbreng bedraagt de stille reserve € 250.000 (taxatie-rapport aangehecht) Het voorbehoud vindt slechts plaats indien en voor zover de reserves nog aanwezig zijn bij realisatie door de vennootschap of ten tijde van het uittreden van A uit de vennootschap.'

Doorschuiifregelingen: systematiek

Indeplaatstreding

- Fiscale claims gaan over
 - naar ander fiscaal subject (3.63 IB)
 - ook zuiver fiscale sfeerovergang zijn (artikel 3.99 IB)
 - geruisloze inbreng zit er tussenin.
- Voortzetten BW voortganger
- Overnemen HIR/KER (FOR alleen partner!)
- Compensabele verliezen niet over

Doorschuifregelingen: voorbeeld

	BW	WW		
Bedrijfspan	100.000	600.000	Kapitaal	120.000
Goodwill	-	200.000		
Kas	<u>20.000</u>	<u>20.000</u>		
	120.000	820.000		120.000

Overdracht tegen schuldigerkenning?

Balans overnemer?

Doorschuifregeling overlijden (3.62 IB)

- Overlijden = staken (3.58 IB)
- Doorschuiven mogelijk

Voorwaarden

- Verkrijgers krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht
- Rechtstreeks voortzetten
- Verzoek bij aangifte

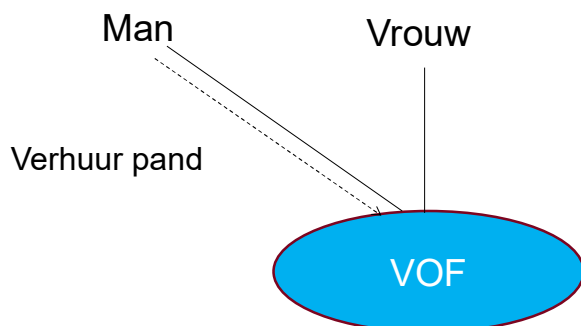
Doorschuiфregeling medeondernemer of werknemer (3:63 IB)

- Ondernemer of medegerechtigde (afwijking tov BOR!?)
- Onderneming of zelfstandig onderdeel
- Voortzetten ('geheel van rechtshandelingen gericht op overdracht of liquidatie.')
- Overnemer is medeondernemer/werknemer
- Driejaarsvereiste (ook: doorschuiфregeling AB)
- Ook bij overdracht in contanten/schuldigerkenning! (niet: doorschuiфregeling AB!?)
- Verzoek overdrager + overnemer in aangifte overdrager

Doorschuiфregeling ROW naar onderneming (3:99 IB)

- Normale ROW naar WUO
- Maar ook 3:91-TBS naar WUO => HR 13 mei 2016, BNB 2016/170
 - Kleine kring
 - Ruime kring
- Ook 3:92 TBS? => Ja, Hof Arnhem-Leeuwarden 28 januari 2020, [ECLI:NL:GHARL:2020:792](#)

Doorschuifregeling ROW naar onderneming (3:99 IB)

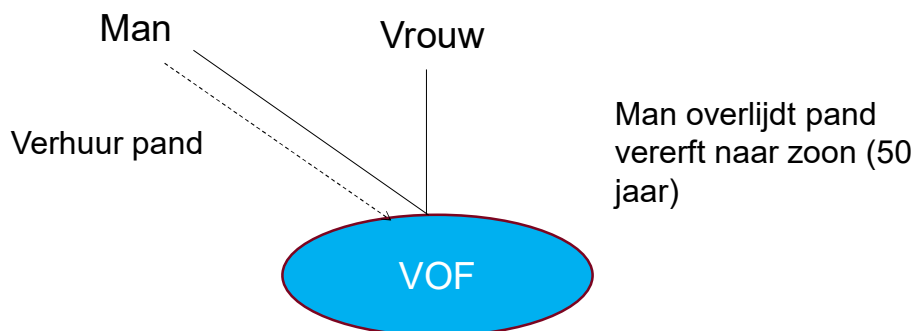


Doorschuifregeling TBS

- Doorschuifregelingen overlijden/ontbinding huwelijkse gemeenschap ook van toepassing op TBS-regeling (via schakelbepaling 3.95 IB)
- Doorschuiven vaak echter niet mogelijk

Doorschuiфregeling TBS

Vb 1



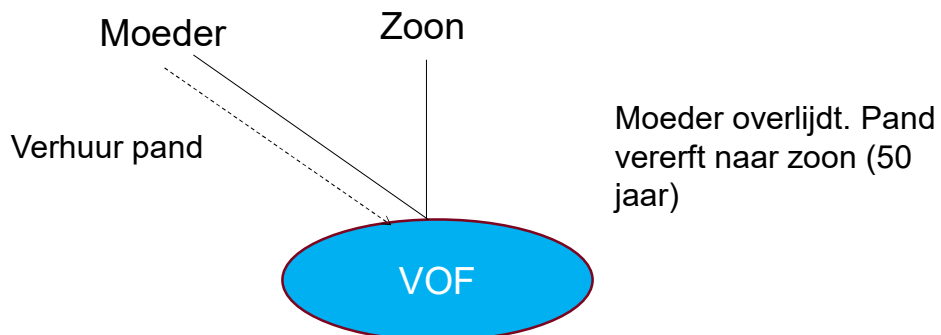
REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



35

Doorschuiфregeling TBS

Vb 1



REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



36

Betalingsfaciliteiten

1. Renteloos uitstel 10 jaar bij overlijden
2. Renteloos uitstel 10 jaar bij overdracht tegen schuldigerkenning
3. Rentedragend uitstel bij overgang woning naar privé

BOR-SW: Bezitseis

- Bezitseis ondernemingsactiviteiten
- Geen bezitseis voor vermogensbestanddelen
- 'Harde' bezitstermijnen (1 of 5 jaar)
- Wat indien binnen bezitstermijn uitbreiding onderneming?
 - Objectieve ⇔ subjectieve uitbreiding
- Tegemoetkomingen bezitsperiode (art. 9 Uitv.Reg S&E)
 - geruisloze terugkeer
 - geruisloze inbreng
 - aandelenfusie/juridische splitsing/juridische fusie

Uitbreiding onderneming

HR 29 mei 2020

- Geen bezitseis uitbreiding
- Uitzondering:
 - Overname onderneming (100%)
 - Activa-passiva
 - Aandelen werkmaatschappij
 - Onderneming ook na overname zelfstandige objectieve onderneming (gaat niet op in onderneming overnemer)

Objectieve onderneming

Casus

- BV beëindigt winkel in Rotterdam en begint winkel in Amsterdam
- Kledingconcern koopt kledingfiliaal
- Brillenketen breidt activiteiten uit met verkoop gehoortoestellen en neemt in dat kader 'hoorwinkel' over.

Uitbreiding relatieve belang

Casus

- Firmant heeft 50%-Belang
- Breidt- door koopt van medefirmant- belang uit met 20%
- Bezitseis 20%?

Hof den Bosch 17 september 2021 ('Horen en Zien')

Hof: Geen separatie bezitseis uitbreiding relatief belang

Cassatie!

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



Voortzettingseis

- 'Harde' voortzettingstermijn 5 jaar
- 'Ophouden winst te genieten'
- Tegemoetkoming (art. 10 Uitv.reg. S&E)
 - geruisloze inbreng
 - geruisloze terugkeer
 - aandelenfusie/juridische fusie/splitsing

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■



Ophouden winst te genieten

- IB-stakingsbegrip

- Overdracht
- wijzigen economische identiteit
- toetreden (voorbehoud stille reserves?)
- Faillissement

- Specifieke aard afwijking mogelijk (3.63 Wet IB 2001)

- Geen staking wel strijd voortzettingseis? Zie standpunt BD in Rb. Zeeland-West-Brabant, 29 juli 2021

Vragen?