

Inkomstenbelasting. Geruisloze doorschuiving

18 juli 2008/Nr. CPP2008/163M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector brieven
& beleidsbesluiten

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit betreft een actualisering van het besluit van 24 mei 2004, nr. CPP2004/1225M op het gebied van de geruisloze doorschuiving. Daarnaast zijn de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 42.683 opgenomen. Voor het overige is met dit besluit geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

1. Inleiding

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 24 mei 2004, nr. CPP2004/1225M op het gebied van de geruisloze doorschuiving in de zin van artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001. De gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 42.683 zijn opgenomen in onderdeel 6. Verder zijn er geen inhoudelijke wijzigingen beoogd ten opzichte van het hiervoor genoemde besluit.

De navolgende onderdelen van het Besluit van 24 mei 2004, CPP2004/1225M hebben geen belang meer wegens tijdsverloop of wetswijziging en zijn niet meer in dit besluit opgenomen.

– onderdeel A5, B1, B5, D1 en D3.

De navolgende onderdelen bevatten geen beleidsstandpunten en hebben vooral een voorlichtend karakter. Gelet hierop zijn deze onderdelen niet in dit besluit opgenomen.

– onderdeel A1, A2, A3, A4, B3, B6, C1, C2 (Zie voor C1 en C2 ook het besluit van 24 juni 2005 CPP2005/1323M), D2 en D4.

Voor zover er in dit besluit goedkeuringen zijn opgenomen verbind ik hieraan de voorwaarde dat de verkrijger schriftelijk verklaart zich niet te beroepen op een onjuiste toepassing van artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 ten gevolge van de goedkeuring.

2. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 1964: Wet op de inkomstenbelasting 1964

Wet IB 2001: Wet inkomstenbelasting 2001

Wet LB 1964: Wet op de loonbelasting 1964

3. Overdracht van een gedeelte van een onderneming.

De beoordeling of er een zelfstandig deel van een onderneming wordt overgedragen vindt plaats vanuit de overdrager. Het deel dat wordt overgedragen hoeft bij de overnemer(s) geen zelfstandige onderneming te vormen. Van belang is slechts dat het overgenomen deel tot het ondernemingsvermogen van de overnemer(s) gaat behoren.

4. Overdracht aan voortzetter via erfgenamen

In het geval een firmant overlijdt en de overblijvende firmanten zijn onderneming krachtens een overnemings- dan wel toescheidingsbeding overnemen of krachtens verblijvingsbeding verkrijgen, kan de situatie zich voordoen dat de onderneming civielrechtelijk korte tijd eigendom is van de niet-voortzettende erfgenamen. Hierdoor zou strikt genomen afrekening op grond van artikel 3.58 Wet IB 2001 dienen plaats te vinden. Artikel 3.62 Wet IB 2001 is niet van toepassing omdat de erfgenamen niet voortzetten, terwijl artikel 3.63 Wet IB 2001 evenmin kan worden toegepast omdat de achterblijvende firmanten de onderneming niet verkrijgen van iemand met wie zij 36 maanden in een samenwerkingsverband hebben gezeten. Het op artikel 3.63 Wet IB 2001 gebaseerde artikel 13a, tweede lid, onderdeel f, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 zou in die gevallen geen betekenis hebben.

Goedkeuring

In bovenstaande situatie keur ik goed dat geruisloze doorschuiving met toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001 junc-to artikel 13a, tweede lid, onderdeel f, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 kan plaatsvinden hoewel het firma-aandeel van de overledene eerst tot de nalatenschap gaat behoren en de (niet-voortzettende) erfgenamen dit leveren aan de voortzettende firmanten.

5. De 36-maandseis

Artikel 3.63, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 stellen onder meer als eis dat degene die voortzet gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht van de onderneming mede-ondernemer of werknemer is geweest. Hierbij kunnen zich situaties voordoen waarbij het onduidelijk is of aan de 36-maandseis is voldaan. Bij de beoordeling daarvan gelden de volgende uitgangspunten:

– De overnemer moet gedurende 36 maanden voorafgaande aan de overname van een onderneming als mede-ondernemer of als werknemer onafgebroken verbonden zijn geweest aan de onderneming in materiële zin.

– Aan de woorden ‘in de onderneming werkzaam’ komt geen zelfstandige betekenis toe en deze mogen worden opgevat als ‘in dienstbetrekking bij de onderneming’.

– Voor de begrippen ‘werknemer’ en ‘dienstbetrekking’ wordt aangesloten bij de betekenis van het gelijkkluidende begrip uit de Wet LB 1964.

Voor seizoensbedrijven kan het bovenstaande tot ongewenste gevolgen leiden omdat het daar regelmatig voorkomt dat men wel gedurende 36 maanden als werknemer aan de onderneming verbonden is geweest, maar dat dit niet onafgebroken is. Hierbij valt te denken aan de volgende situatie.

X en zijn echtgenote hebben een seizoensbedrijf (bijvoorbeeld een campingbedrijf). Hun twee zonen zijn vanaf 2002 tot en met 2007 in verband met de seizoengebondenheid van het werk niet het gehele jaar maar gedurende zeven maanden in dienst geweest bij dat bedrijf. De overige maanden ontvingen zij een WW-uitkering. X en zijn echtgenote wensen zich per 1 januari 2008 terug te trekken uit het bedrijf en hun onderneming geruisloos door te schuiven aan hun twee zonen. Er is niet voldaan aan de 36-maandseis omdat de zonen niet gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht als werknemer in die onderneming werkzaam zijn. Voor dit soort situaties verleen ik een goedkeuring zodat de zonen uit dit voorbeeld toch voldoen aan de 36-maandseis.

Goedkeuring

Aan de 36-maandseis kan geacht worden te zijn voldaan indien sprake is van een seizoenbedrijf, de overnemer in de jaren onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht één of meer maanden per jaar als werknemer werkzaam is geweest bij de over te nemen onderneming en gedurende genoemde jaren de totale periode waarin sprake is geweest van een dienstverband bij die onderneming minimaal 36 maanden omvat.

6. Reikwijdte arrest Hoge Raad 5 januari 2007, nr. 42.683, BNB 2007/139

In de literatuur is de vraag aan de orde gekomen wat de reikwijdte is van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 42.683.

Hoewel het arrest is gewezen voor de toepassing van artikel 17 van de Wet IB 1964 ben ik van mening dat het arrest ook kan worden toegepast bij de beoordeling van de faciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001. Anders dan door sommigen wordt aangenomen, biedt het arrest echter niet de ruimte voor een gefaseerde geruisloze bedrijfsoverdracht.

De Hoge Raad stelt in rechtsoverweging 3.3 dat een geruisloze overgang van buitenvennootschappelijk vermogen of voorbehouden stille reserves mogelijk is indien deze heeft plaatsgevonden

in duidelijke samenhang met en in het kader van een overdracht van een deel van de onderneming. Ik stel mij op het standpunt dat er sprake is van een overdracht 'in samenhang met' en 'in het kader van' in de zin van genoemd arrest, indien na overdracht van een deel van de onderneming en de overdracht van buitenvennootschappelijk vermogen of voorbehouden stille reserves, het belang bij de gezamenlijk gedreven onderneming overeenkomt met het belang bij de overgedragen zaken.

Wellicht ten overvloede merk ik op dat het belanghebbenden vrijstaat situaties die niet overeenkomen met het voorgaande, voor te leggen aan de bevoegde inspecteur.

7. Inwerkingtreding; intrekken (onderdelen van) voorgaande besluiten

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Het volgende besluit is met ingang van genoemde datum ingetrokken:

Besluit van 24 mei 2004, nr. CPP2004/1225 M.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 18 juli 2008.

De Staatssecretaris van Financiën,

namens deze:

de directeur-generaal Belastingdienst,

J. Thumissen.