



Inkomstenbelasting. Winstfaciliteiten; Firmaproblematiek en terugwerkende kracht

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 19 januari 2022, nr. 2021-20252

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten

Het beleid op het terrein van de firmaproblematiek in de inkomstenbelasting is geactualiseerd en samengevoegd. Dit besluit vervangt het besluit van 31 augustus 2001, CPP2001/2374, en het besluit van 6 februari 2010, DGB2010/671M.

1. Inleiding

Dit besluit is een actualisering en samenvoeging van de besluiten van 31 augustus 2001, CPP2001/2374, en het besluit van 6 februari 2010, DGB2010/671M.

De volgende onderdelen zijn vervallen of gewijzigd:

– CPP2001/2374

Vraag 1. Dit onderdeel bevatte een nadere uitwerking van het arrest van de Hoge Raad van 16 december 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1737. Als gevolg van latere jurisprudentie heeft dit onderdeel haar belang verloren en is daarom niet meer opgenomen.

Vraag 6 en 7. De antwoorden uit deze onderdelen volgen uit de Wet en jurisprudentie. Om die reden zijn deze onderdelen niet opgenomen in dit besluit.

Vraag 8. Dit onderdeel is samengevoegd met onderdeel 3 uit het besluit van 6 februari 2010, DGB2010/671M.

De overige aanpassingen zijn redactioneel van aard. Met die aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

2. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 2001

Wet inkomstenbelasting 2001

WvK

Wetboek van Koophandel

3. Terugwerkende kracht van overeenkomst tot aangaan van een personenvennootschap

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 12 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2098, bepaald dat als uitgangspunt geldt dat het tijdstip, met ingang waarvan rekening dient te worden gehouden met de gevolgen van een maatschaps- of vennootschapsovereenkomst tussen echtgenoten, niet ligt vóór het tijdstip van het aangaan van de overeenkomst. De Hoge Raad overwoog dat een uitzondering moet worden gemaakt voor de situatie waarin "een overeengekomen terugwerkende kracht op zakelijke gronden berust". Daarom keur ik om praktische redenen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat aan een schriftelijke personenvennootschapsovereenkomst waarin een terugwerkende kracht is overeengekomen, een terugwerkende kracht van maximaal negen maanden wordt toegekend. Ook voor de toepassing van de ondernemings- en ondernemersfaciliteiten wordt dan rekening gehouden met de terugwerkende kracht. Deze goedkeuring is ook van toepassing op overeenkomsten tussen anderen dan echtgenoten waarbij voor rechtspersonen geldt dat zij tijdens de gehele terugwerkendekrachtperiode civielrechtelijk dienen te bestaan.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

1. De terugwerkende kracht is niet gericht op een incidenteel fiscaal voordeel.
2. De overeenkomst kan niet verder terugwerken dan daarin is overeengekomen.
3. De terugwerkende kracht kan worden toegestaan tot het begin van het boekjaar waarin de



overeenkomst tot stand is gekomen en bedraagt maximaal een periode van negen maanden.

Uittreden

Hiervoor is aangegeven onder welke omstandigheden terugwerkende kracht kan worden verleend voor een overeenkomst tot het aangaan van een personenvennootschap. De goedkeuring heeft uitsluitend een praktische achtergrond. De gegeven goedkeuring kan daarom niet zo ruim worden opgevat dat ook bij de beëindiging van, dan wel het uittreden uit een personenvennootschap, een terugwerkende kracht in aanmerking kan worden genomen. Het is namelijk onmogelijk dat iemand met terugwerkende kracht de reële status van ondernemer ongedaan maakt.

4. Voorbehouden stille reserves bij toetreding tot een personenvennootschap

Het is mogelijk dat bij toetreding tot een personenvennootschap waarin een onderneming wordt uitgeoefend, de zittende partij zich de per datum van toetreding aanwezige stille reserves of goodwill voorbehoudt. In de regel zal de omvang van de stille reserves worden vastgelegd. Als over de omvang van de voorbehouden stille reserves niets wordt vastgelegd, zal de inspecteur ervan uitgaan dat de stille reserves niet door de zittende partij zijn voorbehouden. Dit heeft tot gevolg dat afrekening over de stille reserves plaatsvindt voor zover het belang is overgegaan op de andere deelnemers aan de personenvennootschap. Afrekening vindt plaats voor zover sprake is van aan de overige deelnemers van de personenvennootschap overgedragen stille reserves en/of goodwill, met inachtneming van hetgeen in de overeenkomst is bepaald over de (liquidatie)winst. Bij de jaarlijkse winstbepaling mogen de deelnemers in de personenvennootschap met het bedrag waarover is afgerekend in bovenbedoelde zin, rekening houden. Als de vastlegging van de omvang van de stille reserves of goodwill achterwege blijft op grond van niet-zakelijke overwegingen, kan sprake zijn van schenking in de zin van de Successiewet 1956'.

5. Waardebepaling vermogensbestanddeel bij aangaan van een personenvennootschap

Bij het aangaan van een personenvennootschap wordt de waarde waartegen een vermogensbestanddeel wordt ingebracht, bepaald op het tijdstip van inbreng. Dat licht ik hierna toe met voorbeelden. Een personenvennootschap die is aangegaan tussen echtgenoten zonder nadere bepalingen, kent geen afwijkende behandeling voor wat betreft de waardebepaling van een vermogensbestanddeel.

Voorbeeld 1

A en B gaan mondeling een personenvennootschap aan op 1 januari 2020. A brengt een pand in. De mondelinge overeenkomst wordt in een schriftelijke overeenkomst op 3 mei 2020 vastgelegd.

Uitwerking

De personenvennootschap is opgericht op 1 januari 2020. Het pand wordt op 1 januari 2020 ingebracht voor de waarde op 1 januari 2020.

Voorbeeld 2

A en B gaan mondeling een personenvennootschap aan op 3 mei 2020. A brengt een pand in. De schriftelijke vastlegging vindt plaats op dezelfde datum. In de overeenkomst wordt een terugwerkende kracht overeengekomen tot 1 januari 2020.

Uitwerking

De personenvennootschap is opgericht op 3 mei 2020. Nu deze datum niet meer dan negen maanden is gelegen vanaf 1 januari 2020 en beide data in hetzelfde kalenderjaar/boekjaar vallen, kan op grond van onderdeel 3 uit dit besluit terugwerkende kracht worden verleend aan de overeenkomst naar 1 januari 2020. Het pand wordt feitelijk in de vennootschap ingebracht op 3 mei 2020. De terugwerkende kracht werkt in die zin, dat de inbreng plaatsvindt naar de toestand en waarde op 1 januari 2020.

6. Aansprakelijkheid voor verbintenissen van vóór de overtreding van het beheersverbod; ondernemerschap met terugwerkende kracht?

Het met succes invoeren van artikel 21 WvK brengt mee dat de commandiet ook hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor schulden die zijn ontstaan vóór het moment waarop de overtreding van het beheersverbod heeft plaatsgevonden. Als dit daadwerkelijk gebeurt, betekent dit niet dat de commandiet vanaf de (eerdere) datum waarop een schuld is ontstaan, is aan te merken als ondernemer voor de toepassing van de Wet IB 2001. Hij wordt weliswaar, civielrechtelijk met terugwerkende



kracht, verbonden voor de verbintenissen die voortvloeien uit de schuld (de overeenkomst), maar er kan pas sprake zijn van ondernemerschap vanaf het moment waarop de overtreding van het beheersverbod heeft plaatsgevonden. Vanaf dat moment wordt de commandiet verbonden voor verbintenissen van de onderneming in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001.

7. Pensioenpremie ten laste van de winstverdeling

Het is mogelijk dat in een personenvennootschap een vennoot verplicht deelneemt aan een beroeps-pensioenfonds, terwijl een medevenoot niet deelneemt aan het pensioenfonds omdat hij niet voldoet aan de voorwaarden. In de vennootschapsovereenkomst is vastgelegd dat de pensioenpremie ten laste van de gezamenlijke winst komt, die daarmee onderdeel uitmaakt van de winstverdeling. In civielrechtelijk opzicht zijn er geen bezwaren tegen het aanmerken van de pensioenpremie als last van de personenvennootschap. Fiscaal wordt in beginsel aangesloten bij de civielrechtelijke winstverdeling. Wel toetst de Belastingdienst of de winstverdeling tussen de vennoten, rekening houdend met de betaling van de pensioenpremie, zakelijk is. Deze marginale toets kan van geval tot geval plaatsvinden en kan aanleiding zijn de winstverdeling te corrigeren.

8. Kapitaalopname

Bij een personenvennootschap tussen partners die zijn gehuwd of een geregistreerd partnerschap zijn aangegaan, is het huwelijksgoederenregime niet relevant voor de fiscale aanvaardbaarheid van kapitaalopnamen. Het is fiscaal geoorloofd dat bijvoorbeeld slechts één van de firmanten kapitaalopnamen verricht. Partijen zijn vrij om de wijze van kapitaalopnamen in onderling overleg te regelen. Dit is niet anders dan bij een personenvennootschap tussen derden. Ook dan is civielrechtelijk niet vereist dat de kapitaalopnamen plaatsvinden naar rato van het winstaandeel of in verhouding tot hun kapitaal. Om dit te verduidelijken volgt hierna een voorbeeld.

Voorbeeld

Het kapitaal in de eenmanszaak van A is negatief als A in 2018 een firma aangaat met de echtgenote/echtgenoot, partner B. De daaropvolgende twee jaren worden alle privéopnamen gedaan door A. Het ondernemingsvermogen van A daalt daardoor. B daarentegen bouwt een positief ondernemingsvermogen op en vormt een oudedagsreserve. Zoals hiervoor aangegeven is een dergelijke eenzijdige kapitaalopname niet bezwaarlijk.

9. Overbedeling bij ontbinding van een personenvennootschap

Bij de ontbinding van een personenvennootschap waarbij de vennoten ieder voor zich het bij de verdeling verkregen deel voortzetten als eenmanszaak, dragen zij een deel van hun subjectieve onderneming over aan de andere vennoot of vennoten. Voor het gedeelte dat de ene vennoot aan de andere overdraagt, zou sprake kunnen zijn van een staking, waarop de stakingsfaciliteiten van toepassing zijn.

Onder omstandigheden bestaat er geen bezwaar tegen dat in die gevallen eventuele stille reserves worden "doorgeschoven". Deze doorschuiving houdt in dat de vennoten de fiscale boekwaarden van de overgedragen gedeelten van hun subjectieve onderneming naar elkaar doorschuiven. Uitgangspunt bij deze doorschuiving is, dat de vennoten worden belast voor de reserves in het overgedragen gedeelte van ieders onderneming, voor zover de vennoot door de overname van het gedeelte van de onderneming van de andere vennoot geen belang bij reserves terugkrijgt. Het is mogelijk dat de ene vennoot aan de andere een bedrag betaalt wegens overbedeling. De maatstaf van heffing hoeft in dat geval niet overeen te komen met het bedrag van de betaling, dat immers betrekking heeft op de verdeling van alle activa en passiva van de personenvennootschap. Degene die is overbedeeld in de reserves, mag het bedrag dat bij de ander wordt belast naar rato van de in elk overgenomen bedrijfsmiddel aanwezige stille reserve bijboeken op de boekwaarde.

10. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

- Besluit van 31 augustus 2001, CPP2001/2374
- Besluit van 6 februari 2010, DGB2010/671M

11. Inwerkingtreding van dit besluit

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



12. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: firmaproblematiek en terugwerkende kracht.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 19 januari 2022

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*