

De voorperiode van de bv

Voordat de bv is opgericht, kunnen de oprichters in spé al namens de vennootschap handelen. Deze fase voorafgaand aan de oprichting van de vennootschap noemen we ook wel de voorperiode. In deze bijdrage staan wij stil bij enkele juridische en fiscale gevolgen van deze voorperiode.

In de praktijk hebben de oprichters van een bv vaak de behoefte om al voor de totstandkoming van de bv namens de vennootschap te handelen. Juridisch is dat ook mogelijk. De oprichters kunnen dus overeenkomsten sluiten namens de bv in oprichting (bv i.o.). Met een mooi woord spreken we dan over zogenoemde 'preconstitutieve rechtshandelingen'.

De vennootschap is overigens pas aan de rechtshandeling gebonden als zij deze na haar oprichting uitdrukkelijk of stilzwijgend bekrachtigt. Zolang deze bekrachtiging niet heeft plaatsgevonden, blijven de oprichters in beginsel hoofdelijk verbonden tot nakoming. De wederpartij kan de oprichters dus aanspreken alsof zij zelf partij waren bij de overeenkomst.

Voorovereenkomst

Een bijzondere vorm van een preconstitutieve rechtshandeling is de voorovereenkomst. In dat geval komen de oprichters overeen om hun onderneming in de bv in te brengen. In deze overeenkomst nemen de oprichters tevens op vanaf welk tijdstip de resultaten van de onderneming voor rekening en risico van de bv i.o. zullen komen. Vanaf dat moment hebben zij de onderneming dus overgedragen aan de bv i.o.

Staking

Overdracht van de onderneming aan een bv i.o. betekent dat de oprichters hun onderneming fiscaal hebben gestaakt. De oprichters moeten dan afrekenen over alle fiscaal geclaimde reserves in de onderneming. Deze stakingswinst

Stakingswinst

De resultaten van een onderneming komen vanaf 1 juni 2008 voor rekening en risico van de bv i.o. Op dat moment was de waarde van het bedrijfspand € 600.000, terwijl de boekwaarde € 200.000 bedroeg. Daarnaast stond er op de balans een herinvesteringsreserve van € 50.000. De vennootschap is op 1 maart 2009 opgericht door de notaris. Op 1 juni 2008 bedraagt de stakingswinst € 450.000. Hierover is men – na aftrek van de MKB-winstvrijstelling en stakingsaftrek – inkomstenbelasting verschuldigd in box 1 (maximaal 52%). Men mag deze stakingswinst aangeven in de aangifte inkomstenbelasting 2008. Men kan er echter ook voor kiezen de stakingswinst te verantwoorden in de aangifte 2009, zijnde het oprichtingsjaar van de vennootschap.

hoeven zij echter pas aan te geven in het jaar waarin de vennootschap daadwerkelijk is opgericht. Belastingheffing over de stakingswinst kan men voorkomen door de onderneming met toepassing van de zogenoemde geruisloze overgangfaciliteit in te brengen in de vennootschap. Een andere mogelijkheid is om voor de stakingswinst een stakingslijfrente te bedingen bij de vennootschap. De omvang van de stakingslijfrente is echter wel aan bepaalde maxima gebonden.

Aanvang voorperiode

De voorperiode begint op het moment dat de oprichters de voorovereenkomst sluiten. Het is in principe niet mogelijk om ook de ondernemingsresultaten van voor de datum van de voorovereenkomst fiscaal voor rekening van de bv i.o. te laten komen. Terugwerkende kracht is met andere woorden niet toegestaan. Hierop gelden twee uitzonderingen. Past men de geruisloze overgangfaciliteit toe, dan is onder voorwaarden een terugwerkende kracht van maximaal negen maanden toegestaan. Rekent men fiscaal af over de stakingswinst, dan geldt onder voorwaarden een termijn van drie maanden.

Lengte voorperiode

Een vennootschap is pas belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting als deze juridisch bestaat. De fiscus kan dus over de resultaten uit de voorperiode pas belasting heffen als de vennootschap daadwerkelijk is opgericht en wel in het eerste boekjaar na de totstandkoming. Vanuit fiscaal oogpunt is het dus aantrekkelijk om zo lang mogelijk met de oprichting te wachten. Bij grote verträgen moeten de oprichters wel kunnen aangeven welke bijzonder (niet-fiscale) omstandigheden verantwoordelijk zijn voor de vertraging.

Arbeidsbeloning en TBS-vermogen

Een directeur-groootaandeelhouder is in dienstbetrekking bij zijn vennootschap. Tijdens de voorperiode is echter nog geen sprake van een dienstbetrekking tussen de oprichter en de bv i.o. De vennootschap bestaat immers juridisch nog niet. De arbeidsbeloning die de oprichters krijgen, vormt voor hen dan ook geen loon maar 'resultaat uit overige werkzaamheid'. Aangezien de oprichters in de voorperiode nog geen aandeelhouder zijn doet zich de vraag voor of de fictief loonregeling op hen van toepassing is. Een andere vraag is of de oprichters tijdens de voorperiode onder de terbeschikkingstellingsregeling kunnen vallen (bijvoorbeeld de verhuur van een pand aan de bv i.o.). De staatssecretaris is van mening



FOTO: ANP

dat zowel de fictiefloonregeling als de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing kunnen zijn tijdens de voorperiode. De fiscaal geleerden zijn er echter nog niet zo zeker van of dit standpunt juist is.

Btw in de voorperiode

Ook voor de btw heeft de voorperiode consequenties. De bv wordt namelijk pas als btw-ondernemer aangemerkt nadat deze is opgericht bij de notaris. Maar de oprichters verrichten in de voorperiode vaak ook al ondernemershandelingen en/of maken kosten waarop btw drukt. Uit de rechtspraak blijkt dat gedurende de voorperiode van een bv de gezamenlijke oprichters worden aangemerkt als btw-ondernemer. En ook voor de btw worden deze gezamenlijke oprichters meestal aangeduid als de bv i.o. Aangezien de bv i.o. wordt aangemerkt als de btw-ondernemer, moet de bv i.o. zich aanmelden bij de Belastingdienst. De bv i.o. kan vervolgens eventuele verschuldigde btw op aangifte voldoen en de door andere ondernemers in rekening gebrachte btw als voorbelasting in aftrek brengen.

De uiteindelijke bv is echter een andere (btw-)ondernemer dan de bv i.o. In de praktijk blijkt dat de btw-gevolgen tijdens de voorperiode nogal eens worden onderschat of niet onderkend. Zo wordt de btw die in rekening is gebracht tijdens de voorperiode in aftrek gebracht in de eerste aangifte van de (opgerichte) bv. Dat is dus niet juist! Zoals vermeld, is de bv namelijk een andere btw-ondernemer dan de bv i.o. Met andere woorden, de verkeerde ondernemer brengt btw in aftrek en de Belastingdienst zal deze btw naheffen als dat wordt geconstateerd.

Een andere veel gemaakte fout – als de bv i.o. wel is aangemeld bij de Belastingdienst – is dat men nadat de bv is opgericht vrolijk verder gaat met het doen van aangifte op het btw-nummer van de bv i.o. Ook dat is onjuist, want de bv i.o. heeft opgehouden te bestaan op het moment dat de bv is opgericht. De 'onderneming' van de bv i.o. (of om in btw-termen te blijven: de algemeenheid van goederen) gaat geruisloos, dus zonder heffing van btw, over naar de

bv. Echter, de overnemer (de bv) kan niet worden aangesproken voor een btw-schuld die de overdrager (de bv i.o.) al had op het tijdstip van de overdracht.

In de praktijk wil ook de Belastingdienst hier nog wel eens een foutje maken, zo blijkt uit de rechtspraak. Een eventuele btw-schuld van de bv i.o. wordt dan nagegeven van de bv en dat kan dus niet.

Overdrachtsbelasting en de voorperiode

Een onroerende zaak kan al wel geleverd worden aan een bv i.o., maar de eigendom kan pas worden verkregen na de oprichting en bekrachtiging. Dat heeft dan als gevolg dat de eigendom tot dat tijdstip achterblijft bij de verkoper. Bij een eventueel faillissement van de verkoper leidt dat weer tot ongewenste gevolgen. Tot voor kort werd daarom vaak gekozen voor een levering aan een andere partij dan de bv i.o. onder de ontbindende voorwaarde van oprichting van de bv (de beoogde koper). Tevens werd dan aan de op te richten bv geleverd onder de opschortende voorwaarde dat deze vennootschap zou worden opgericht. Zodra de oprichting van de vennootschap was bekrachtigd, waren zowel de ontbindende voorwaarde als de opschortende voorwaarde vervuld. Er werd dan geleverd aan en de eigendom ging over op de nieuw opgerichte bv. De verkrijging onder ontbindende voorwaarde is belast met overdrachtsbelasting evenals de uiteindelijke verkrijging door de bv. Voor de overdrachtsbelasting over de eerste verkrijging (die onder de ontbindende voorwaarde) werd vervolgens een verzoek om teruggaaf ingediend. Maar door dit model heeft de Hoge Raad onlangs een streep gezet, waardoor bij gebruik van dit model twee keer overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Afsluiting

Het zal duidelijk zijn dat de voorperiode van een bv nogal wat gevolgen heeft op civiel en fiscaal gebied. Deskundige bijstand is zeker geen overbodige luxe, want ook voor deze problematiek geldt het adagium voorkomen is beter dan genezen! ■

Bron: HR 22-09-2006, nr. 41 443; HR 05-12-2008, nr. 07/13307