



Inkomstenbelasting, Vennootschapsbelasting. Geruisloze omzetting; standaardvoorwaarden; toelichting

30 juni 2010

Nr. DGB 2010/3599M

Directoraat-Generaal Belastingdienst/Brieven en beleidsbesluiten

De minister van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat een samenvoeging, actualisering en verduidelijking van de besluiten van 11 augustus 2004, nr. CPP2004/664M en van 31 december 2004, nr. CPP2004/1568M. Daarnaast zijn in het besluit versoepelingen opgenomen bij de toepassing van de geruisloze omzetting in verhuursituaties (onderdeel 2.2.2.a.), bij de geruisloze omzetting door één ondernemer van meer objectieve ondernemingen (onderdeel 2.2.2.c.1.) en met betrekking tot de indieningstermijn van een verzoek (onderdeel 14.2). Ten slotte is in bijlage 2 de extra voorwaarde opgenomen die wordt gesteld in de situatie waarin een buitenlandse belastingplichtige de faciliteit van de geruisloze omzetting wenst toe te passen.

1. Inleiding

1.1. Standaardvoorwaarden

Hierbij deel ik de gewijzigde standaardvoorwaarden mee voor de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001. Op grond van dit artikel wordt bij het omzetten van een onderneming in een in de vorm van een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming op verzoek van de belastingplichtige de onderneming geacht niet te zijn gestaakt; de door de minister van Financiën nader te stellen voorwaarden moeten dan wel zijn vervuld. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin deze voorwaarden zijn opgenomen. De standaardvoorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 bij dit besluit. In dit besluit worden deze voorwaarden toegelicht.

In onderdeel 14 van dit besluit geef ik de inspecteur een algemene machtiging voor de afdoening van een aantal groepen van gevallen. Voor de overige verzoeken zal ik per geval een machtiging tot afdoening aan de inspecteur geven.

1.2. Definities

In dit besluit wordt verstaan onder:

- samenwerkingsverband: een fiscaal transparante vennootschap met meer dan een deelnemer die als ondernemer dan wel als medegerechtigde belastbare winst uit onderneming genieten;
- overgangstijdstip: het tijdstip van de overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting;
- de vennootschap: de naar Nederlands recht opgerichte naamloze of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als bedoeld in artikel 64, respectievelijk 175, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

2. Algemeen

2.1. Geruisloze omzetting in een vennootschap

2.1.1. Doorschuiven belastingclaim

Artikel 3.65 van de Wet IB 2001 bevat de wettelijke regeling voor de tegemoetkoming bij omzetting van een door een natuurlijke persoon gedreven onderneming in een door een vennootschap gedreven onderneming. Deze tegemoetkoming houdt in dat de bestaande inkomstenbelastingclaim wordt doorgeschoven en omgezet in een gecombineerde vennootschaps- en inkomstenbelastingclaim. De vennootschapsbelastingclaim bestaat uit het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen die bij de geruisloze omzetting in de vennootschap worden ingebracht. De inkomstenbelastingclaim bestaat uit de aanmerkelijkbelangclaim over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de verkrijgingsprijs van de aandelen. De belastingplichtige verkrijgt het aanmerkelijk belang op grond van artikel 4.6 respectievelijk 4.11 van de Wet IB 2001.



2.1.2. Recht op vrijstelling

De belastingplichtige heeft bij een geruisloze omzetting recht op vrijstelling van inkomstenbelasting, zij het dat de inspecteur de voorwaarden waaronder de omzetting geruisloos kan plaatsvinden, vaststelt met inachtneming van de door mij gestelde voorwaarden. Indien de omstandigheden daartoe aanleiding geven zullen de voorwaarden worden gewijzigd of aangevuld.

2.1.3. Beoordeling verkrijgingsprijs

Bij de vaststelling van de voorwaarden voor geruisloze omzetting vindt geen beoordeling plaats van de verkrijgingsprijs van de bij de omzetting verkregen aandelen als bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001.

2.1.4. Naar buitenlands recht opgerichte vennootschap

Gelet op het Europese recht ben ik van mening dat naar buitenlands recht opgerichte vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal onder voorwaarden eveneens in aanmerking kunnen komen voor de regeling van artikel 3.65 van de Wet IB 2001. Zie hiertoe onderdeel 14.5 van dit besluit.

2.2. Begrip onderneming

2.2.1. Subjectieve onderneming

In zijn arrest van 27 januari 1988, nr. 24 100, heeft de Hoge Raad uitgesproken dat het begrip onderneming voor de toepassing van de geruisloze omzetting in subjectieve zin moet worden opgevat. Dit betekent dat de geruisloze omzetting ook kan worden toegepast ter zake van de inbreng van een onderneming bestaande uit de deelgerechtigdheid in het vermogen van een samenwerkingsverband. Daarbij zijn de eisen van belang die artikel 3.65, eerste lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 aan de medegerechtigde(n) stelt om voor de faciliteit in aanmerking te kunnen komen. Hierbij is niet van belang of andere deelnemers in het samenwerkingsverband hun onderneming eveneens omzetten in een vennootschap en evenmin of deze eventuele omzetting ruisend dan wel geruisloos plaatsvindt.

2.2.2. Omzetting

2.2.2.a. Omzetting/inbreng onderneming

Geruisloze omzetting kan alleen plaatsvinden indien *een* onderneming wordt omgezet in een vennootschap. Het behoeft daarbij niet te gaan om de gehele onderneming zoals deze bestond op het overgangstijdstip. De Hoge Raad heeft namelijk voor de geruisloze omzetting beslist dat deze faciliteit ook doorgang kan vinden indien in de periode tussen het overgangstijdstip en het moment van daadwerkelijke inbreng in de vennootschap, een (wezenlijk) deel van de onderneming is vervreemd aan een derde. Voorwaarde is wel dat het resterende deel van de onderneming samen met de opbrengst van het vervreemde deel van de onderneming nog steeds een onderneming in de zin van artikel 6 van de Wet IB 1964 (thans artikel 3.4 van de Wet IB 2001) vormt (HR 12 december 2003, nrs. 37 490 en 38 538). Een wijziging in de aard of de omvang van de onderneming (sactiviteiten) na het gewenste overgangstijdstip is dus toegestaan.

Daarentegen heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 20 februari 2004, nr. 38 168 beslist dat van een inbreng van een onderneming geen sprake is indien de vennootschap in oprichting met een derde een overeenkomst tot verhuur van de onderneming sluit.

Het verhuren van een onderneming als zodanig kan niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt. De geruisloze omzetting van een verhuurde onderneming is om deze reden in principe niet mogelijk. Een belastingplichtige die zijn voorheen voor eigen rekening en risico gedreven onderneming verhuurt of anderszins ter beschikking stelt, kwalificeert als ondernemer op grond van het voortgezette ondernemerschap. Bij de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 brengt dat echter niet vanzelfsprekend met zich dat deze verhuurde onderneming voor de verkrijgende vennootschap i.o. óók als een onderneming in de zin van artikel 3.4 van de Wet IB 2001 kwalificeert. Aangezien één van de voorwaarden van deze faciliteit is dat een *onderneming* wordt omgezet, acht ik de inbreng van een verhuurde onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 wel mogelijk mits ten aanzien van de naamloze of besloten vennootschap waarin de activiteiten worden ingebracht nog sprake is van een voor rekening van die vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.4 van de Wet IB 2001.

Van inbreng van een onderneming is gelet op het arrest van de Hoge Raad van 3 november 1999, nr. 34 494 ook sprake als van één of meer tot het vermogen van de in te brengen onderneming in



volledige eigendom behorende vermogensbestanddelen slechts de economische eigendom wordt ingebracht. De economische eigendom dient mede het recht in te houden die zaken naar eigen inzicht te gebruiken.

Gevolgen voor de Wet op belastingen van rechtsverkeer

De eerdergenoemde arresten van de Hoge Raad van 12 december 2003 hebben geen gevolgen voor de vrijstelling bij omzetting van een onderneming als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, ten tweede, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Voor de toepassing van deze vrijstelling moeten onder andere namelijk alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming, worden ingebracht (artikel 5, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer).

2.2.2.b. Inbreng één onderneming

In de situatie waarin één objectieve onderneming van een inbrenger zou kunnen worden gesplitst in twee of meer zelfstandige onderdelen, is het niet toegestaan slechts één zelfstandige onderdeel in te brengen en het andere onderdeel/de andere onderdelen in de inkomstenbelasting als ondernemer te blijven uitoefenen. De bedoeling van de faciliteit is *de* onderneming die niet in de vorm van een naamloze of besloten vennootschap wordt gedreven, om te zetten in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming. Het is wel toegestaan om voorafgaand aan de geruisloze omzetting vermogensbestanddelen te onttrekken dan wel te vervreemden mits na die wijzigingen een onderneming in de zin van artikel 3.4. van de Wet IB 2001 in de naamloze of besloten vennootschap wordt ingebracht (zie hierna onderdeel 4.1 en onderdeel 2.2.2.a. hiervoor). Geruisloze omzetting van een onderneming is dus niet toegestaan indien hetgeen achterblijft als objectieve onderneming in de zin van de Wet op de IB 2001 kwalificeert. Dit standpunt leid ik mede af uit het arrest van de HR van 12 september 2003, nr. 37 917.

2.2.2.c. Inbreng meer ondernemingen

Artikel 3.65 van de Wet IB 2001 regelt de omzetting van een onderneming van de ene rechtsvorm in een andere. Daarvan is naar mijn mening geen sprake indien twee of meer ondernemingen in dezelfde vennootschap worden samengebracht.

2.2.2.c.1. Eén ondernemer: meer objectieve ondernemingen

Goedkeuring

Ik keur echter goed dat één ondernemer twee of meer objectief gedreven ondernemingen gelijktijdig in dezelfde op te richten vennootschap kan inbrengen mits op het overgangstijdstip de activiteiten van de in te brengen ondernemingen in dezelfde lijn liggen.

2.2.2.c.2. Meer ondernemers: één objectieve onderneming

Goedkeuring

Tevens keur ik goed dat enkele of alle deelnemers in hetzelfde samenwerkingsverband hun subjectieve ondernemingen gezamenlijk in één vennootschap kunnen inbrengen. Gelet op het subjectieve ondernemingsbegrip kunnen de ondernemingen naar keuze geruisloos of ruisend worden ingebracht. Het is niet toegestaan dat door de omzetting onder de werking van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 de gerechtigdheid tot de aanwezige stille en fiscale reserves zonder heffing van inkomstenbelasting middellijk wordt overgedragen. Dit brengt mee dat de partijen bij deze inbreng op zakelijke basis moeten handelen. Het gehele ondernemingsvermogen van elk van de geruisloze inbrengers, met uitzondering van de toegestane crediteringen en eventueel te bedingen lijfrente(n), zullen zij moeten omzetten in bij elk van hen te plaatsen aandelenkapitaal. De inspecteur stelt de voorwaarden voor toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 voor elk van de inbrengers afzonderlijk vast.

2.3. Geruisloze omzetting na doorschuiving

Ik heb er geen bezwaar tegen dat

- een doorschuiving bij staking door ontbinding van een huwelijksgemeenschap op de voet van artikel 3.59,
- een doorschuiving bij staking door overlijden op de voet van artikel 3.62,
- een doorschuiving naar ondernemers of werknemers als bedoeld in artikel 3.63 of
- een overgang van een werkzaamheid in een onderneming als bedoeld in artikel 3.99 van de Wet IB 2001,



direct wordt gevolgd door een omzetting van de overgedragen onderneming in een door een vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.65 van de Wet IB 2001.

3. Inbreng in een bestaande vennootschap

In het eerder vermelde arrest van 27 januari 1988, nr. 24 100, heeft de Hoge Raad voor de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 uitgesproken dat een geruisloze omzetting uitsluitend toepassing kan vinden in geval van inbreng in een daartoe op te richten vennootschap.

3.1. Activiteitentoets

Goedkeuring

Ik keur echter goed dat artikel 3.65 van de Wet IB 2001 ook toepassing vindt op de inbreng van een onderneming in een door een bestaande vennootschap gedreven onderneming. De vennootschap moet dan wel reeds op het overgangstijdstip feitelijk een onderneming drijven waarvan de activiteiten in dezelfde lijn liggen als die van de om te zetten onderneming.

3.2. Aandeelhouderschap

Bij inbreng van een onderneming in een door een bestaande vennootschap gedreven onderneming dient de inbrenger reeds op het overgangstijdstip enig aandeelhouder te zijn. De toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 op de gelijktijdige inbreng van de subjectieve ondernemingen van enkele of alle deelnemers in een samenwerkingsverband in dezelfde bestaande vennootschap is toegestaan.

3.3. Fiscale eenheid

Bij de geruisloze inbreng in een vennootschap die behoort tot een bestaande fiscale eenheid (artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969), moet – met inachtneming van het in onderdeel 3.2 bepaalde – de onderneming worden ingebracht in de moedermaatschappij waarvan de aandelen onmiddellijk in handen zijn van de inbrenger. Voor de beoordeling van de vraag of de activiteiten op het overgangstijdstip in dezelfde lijn liggen, kunnen de activiteiten van de dochtervennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid, aan de moedermaatschappij worden toegerekend. Het verenigingstijdstip van de fiscale eenheid moet dan liggen voor of op het overgangstijdstip. In dit kader kan de onderneming overigens ook aan een tot de fiscale eenheid behorende nieuw opgerichte dochtervennootschap worden overgedragen.

3.4. Inbreng in holding

In andere dan de in onderdeel 3.3 bedoelde gevallen waarin de onderneming wordt ingebracht in een bestaande houdstermaatschappij, zullen de feitelijke activiteiten van deze bestaande vennootschap (het houden van aandelen en eventueel het besturen van andere vennootschappen) vrijwel nooit in dezelfde lijn liggen als de activiteiten van de in te brengen onderneming. Artikel 3.65 van de Wet IB 2001 kan ter zake van inbreng in zo'n vennootschap in beginsel niet plaatsvinden.

Goedkeuring

Ik keur echter goed dat een dergelijke geruisloze inbreng toepassing vindt, mits

- a. reeds op het overgangstijdstip de belastingplichtige alle aandelen in de bestaande houdstermaatschappij onmiddellijk in handen heeft, en
- b. reeds op het overgangstijdstip de bestaande houdstermaatschappij alle aandelen in de dochtervennootschap onmiddellijk in handen heeft, en
- c. de feitelijke activiteiten van die dochtervennootschap reeds op het overgangstijdstip in dezelfde lijn liggen als die van de in te brengen onderneming, en
- d. de inbreng in de houdstermaatschappij onmiddellijk wordt gevolgd door een overdracht van de ingebrachte onderneming aan die dochtervennootschap, en
- e. deze overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en met dien verstande dat deze overdracht slechts kan plaatsvinden tegen uitreiking van gewone aandelen.

Ingeval sprake is van inbreng van twee of meer subjectieve ondernemingen van eenzelfde samenwerkingsverband in bestaande houdstermaatschappijen is aan bovengenoemde voorwaarde *b* voldaan indien alle houdstermaatschappijen waarin inbreng van de ondernemingen plaatsvindt, reeds op het overgangstijdstip alle aandelen van de dochtervennootschap in dezelfde verhouding als de winstverdeling in het samenwerkingsverband onmiddellijk in handen hebben en de aandelenverhouding in de



dochtervennootschap na overdracht van de ondernemingen met toepassing van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geen wijziging ondergaat. Voorwaarde e wordt toegelicht bij onderdeel 4.2.2.b.

4. Onttrekkingen en voortzetting van de onderneming

4.1. Onttrekking vermogensbestanddelen

Indien ervan wordt uitgegaan dat de eerder genoemde 12 december 2003-arresten meebrengen dat in de voorperiode bepaalde vermogensbestanddelen (alsnog) naar het privé-vermogen kunnen worden overgebracht omdat de overdracht aan een derde ook kan plaatsvinden, is er wellicht geen reden om aan te nemen dat het in strijd met artikel 3.65 van de Wet IB 2001 zou zijn die vermogensbestanddelen direct buiten de geruisloze omzetting te houden door middel van een onttrekking. Hierbij speelt nog een rol dat een tot het verplichte ondernemingsvermogen behorend vermogensbestanddeel dan in zijn algemeenheid onder de zogenoemde terbeschikkingstellingsregeling gaat vallen.

4.1.1. Welke vermogensbestanddelen

Goedkeuring

Gelet op het voorgaande keur ik, voor zover nodig, goed dat vermogensbestanddelen in het kader van de geruisloze omzetting met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 kunnen worden onttrokken.

Het kan daarbij zowel gaan om vermogensbestanddelen die tot het keuzevermogen (zouden) behoren als om vermogensbestanddelen die tot het verplicht ondernemingsvermogen behoren. Wel merk ik op dat hetgeen wordt onttrokken bij toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001, geen (zelfstandig deel van een) onderneming mag vormen. Het voorgaande standpunt ontleen ik aan het arrest van 12 september 2003, nr. 37 917.

De fictie dat bij geruisloze omzetting de onderneming niet wordt gestaakt, brengt mee dat wanneer in verband met een door mij goedgekeurde onttrekking van vermogensbestanddelen stille reserves tot uitdrukking moeten worden gebracht, met betrekking tot deze voordelen de stakingsaftrek van artikel 3.79 van de Wet IB 2001 niet van toepassing is. Wel kwalificeren deze voordelen voor de omzetting in een lijfrente als bedoeld in artikel 3.129 van de Wet IB 2001.

4.1.2. Moment onttrekking

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de bepaling van de winst uit onderneming van de onderneming die wordt omgezet de onttrekking van een of meerdere vermogensbestanddelen kan plaatsvinden op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip onder de voorwaarde dat voor de toepassing van het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden respectievelijk de heffingsgrondslag voor sparen en beleggen eveneens bij dit tijdstip wordt aangesloten.

4.2. Voortzetting van de onderneming

4.2.1 Geheel van rechtshandelingen gericht op overdracht of liquidatie

Voor de toepassing van de geruisloze omzetting is het niet noodzakelijk dat de onderneming gedurende een bepaalde periode wordt voortgezet. Slechts indien de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming, blijft artikel 3.65 van de Wet IB 2001 buiten toepassing. Daarvan is naar mijn mening bijvoorbeeld sprake indien in samenhang met de inbreng de wijze van exploitatie van het ondernemingsvermogen zodanig verandert waardoor ten aanzien van de naamloze of besloten vennootschap waarin de activiteiten worden ingebracht nog sprake is van een voor rekening van die vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.4 van de Wet IB 2001. Ik verwijs in dit verband naar het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2004, nr. 38.168.

4.2.2. Directe overdracht onderneming met artikel 14 of 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Goedkeuring

Ik keur goed dat van een omzetting als bedoeld in artikel 3.65 van de Wet IB 2001 kan worden gesproken, hoewel de omzetting onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op



de overdracht van de onderneming als de omzetting wordt gevolgd door een van de hierna onder *a*, *b* en *c* vermelde overdrachten:

- a. de vervreemding van de overgedragen onderneming aan een op de voet van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met de vennootschap verenigde dochtermaatschappij.
- b. de vervreemding van de overgedragen onderneming (of een zelfstandig deel daarvan) aan een derde met toepassing van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met dien verstande dat deze vervreemding slechts kan plaatsvinden tegen uitreiking van gewone aandelen. Vervreemding van de onderneming tegen uitreiking van aandelen waaraan zodanige beperkte rechten zijn verbonden dat zij niet delen in het liquidatiesaldo (bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen), is in strijd met de grondgedachte bij artikel 3.65 van de Wet IB 2001, namelijk de omzetting van de bestaande onderneming. Dit geldt onder andere voor een ondernemer die alleen door middel van bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen gerechtigd is tot een onderneming. Was hij voorheen gerechtigd tot de stille reserves en de goodwill van de onderneming, na de inbreng ex artikel 3.65 van de Wet IB 2001 en de vervreemding ex artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is hij dat niet meer.
In de praktijk komt het voor dat alle maten/vennoten van hetzelfde samenwerkingsverband hun subjectieve ondernemingen met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 inbrengen in afzonderlijke houdstermaatschappijen. Daarna vervreemden deze maatschappijen de ondernemingen met toepassing van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan een door hen opgerichte werkmaatschappij. Daarbij kunnen problemen ontstaan indien de verhouding tussen het ondernemingsvermogen van de maten afwijkt van de winstverhouding in het samenwerkingsverband. In die situaties heb ik er geen bezwaar tegen dat de vervreemding van de subjectieve ondernemingen bijvoorbeeld mede plaatsvindt tegen uitreiking van cumulatief preferente aandelen. Dan moeten wel zoveel mogelijk gewone aandelen worden uitgereikt die bovendien conform de winstverhouding in het samenwerkingsverband worden verdeeld.

Voorbeeld 1

Het ondernemingsvermogen van de vennoten A, B en C bedraagt respectievelijk 60.000, 40.000 en 100.000. De winstverhouding in het samenwerkingsverband bedraagt respectievelijk 1/3:1/3:1/3. Wil men deze winstverhouding in de werkmaatschappij handhaven, dan moet aan de houdstermaatschappijen A, B en C elk 40.000 gewone aandelen worden uitgereikt. Daarnaast wordt aan houdstermaatschappij A 20.000 en aan houdstermaatschappij C 60.000 aan cumulatief preferente aandelen uitgereikt.

Voorbeeld 2

Het ondernemingsvermogen van de vennoten A, B en C bedraagt respectievelijk 100.000, 60.000 en 40.000. De winstverhouding in het samenwerkingsverband bedraagt respectievelijk 60:20:20. Wil men deze winstverhouding in de werkmaatschappij handhaven, dan moet aan houdstermaatschappij A 100.000 en aan elk van de houdstermaatschappijen B en C 33.300 aan gewone aandelen worden uitgereikt. Daarnaast wordt aan houdstermaatschappij B 26.700 en aan houdstermaatschappij C 6.700 aan cumulatief preferente aandelen uitgereikt.

- c. directe juridische splitsing vennootschap na omzetting.
Bij een geruisloze omzetting van een onderneming in een vennootschap direct gevolgd door een zogenoemde juridische splitsing, is sprake van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 overgedragen onderneming. Van geval tot geval ben ik bereid te bezien of de geruisloze omzetting doorgang kan vinden. Aan het toestaan van de faciliteit kunnen eventueel voorwaarden worden gesteld. Zie verder onderdeel 14.5, letter e.

Toelichting op de standaardvoorwaarden

5. Eerste standaardvoorwaarde

Indien de belastingplichtige aandelen in de vennootschap vervreemdt binnen drie jaren na de inbreng van de onderneming in de vennootschap, wordt de inbreng geacht onderdeel uit te maken van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming, tenzij de belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maakt.

5.1. Bewijslast bij vervreemding van aandelen

5.1.1. Bewijslast. Vervreemding geen onderdeel van een geheel van rechtshandelingen

Voor de toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting is ter voorkoming van misbruik de voorwaarde gesteld dat de belastingplichtige tot drie jaren na de totstandkoming van de vennoot-



schap en de inbreng van de onderneming slechts na mijn voorafgaande toestemming zijn aandelen mag vervreemden.

Mede gelet op de in de zesde standaardvoorwaarde opgenomen bepaling inzake de verkrijgingsprijs van de aandelen, acht ik het voor de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 minder noodzakelijk dat de aandelen die ter gelegenheid van de geruisloze omzetting zijn verkregen, gedurende een bepaalde periode door de belastingplichtige worden gehouden. In de plaats daarvan is in de eerste standaardvoorwaarde bepaald dat op de belastingplichtige de verplichting rust aannemelijk te maken dat bij een vervreemding van aandelen in de vennootschap binnen een periode van drie jaren na de inbreng van de onderneming, deze inbreng geen onderdeel heeft uitgemaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming. Indien de belastingplichtige in dit bewijs niet slaagt, wordt het voornemen tot vervreemding op grond van de eerste standaardvoorwaarde reeds op het moment van de inbreng van de onderneming geacht te bestaan en blijft artikel 3.65 van de Wet IB 2001 buiten toepassing.

5.1.2. Vervreemding in kader van aandelenfusie of juridische fusie

Goedkeuring

Ik keur goed dat van een omzetting als bedoeld in artikel 3.65 van de Wet IB 2001 kan worden gesproken, hoewel de vervreemding van de ter zake van de geruisloze omzetting verkregen aandelen een onderdeel vormt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming, indien de omzetting wordt gevolgd door:

- a. de vervreemding van de ter gelegenheid van de geruisloze omzetting verkregen aandelen in het kader van een aandelenfusie op de voet van artikel 3.55 van de Wet IB 2001, of
- b. de vervreemding van de ter gelegenheid van de geruisloze omzetting verkregen aandelen in het kader van een juridische fusie op de voet van artikel 3.57 van de Wet IB 2001.

Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat de belastingplichtige aan de voor de heffing van de inkomstenbelasting bevoegde inspecteur schriftelijk verklaart dat voor de toepassing van de eerste standaardvoorwaarde de bij een onder *a* of *b* bedoelde fusie verkregen aandelen in de plaats treden van de vervreemde aandelen.

5.2. Begrip vervreemding van aandelen

Onder vervreemding van aandelen wordt mede verstaan:

- het vervreemden van claims,
- het verlenen van een koopoptie,
- het inkopen van aandelen,
- het betaalbaar stellen van liquidatie-uitkeringen,
- een verdeling van een gemeenschap waartoe de aandelen behoren, tenzij alle aandelen worden toegedeeld aan de belastingplichtige,
- het van rechtswege worden van aandeelhouder of houder van winstbewijzen in of schuldvorderingen op een andere vennootschap indien vermogen van de vennootschap waarin de belastingplichtige de onderneming heeft omgezet, onder algemene titel overgaat op een andere vennootschap; het vorige zinsdeel is van overeenkomstige toepassing op de belastingplichtige indien vermogen onder algemene titel overgaat op een andere vennootschap en de belastingplichtige van rechtswege houder wordt van rechten om aandelen in, winstbewijzen van of schuldvorderingen op de andere vennootschap te verwerven,
- wijziging van de tenaamstelling van op naam gestelde aandelen,
- het inbrengen in het vermogen van een onderneming.

6. Tweede standaardvoorwaarde

De vennootschap treedt voor het bepalen van de winst van de omgezette onderneming vanaf het overgangstijdstip rechtstreeks in de plaats van de belastingplichtige, behoudens voorzover uit het verschil in wezen tussen de vennootschap en de belastingplichtige of uit de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 het tegendeel voortvloeit.

6.1. Voor winstbepaling 'in de plaats treden van'

Op grond van de tweede standaardvoorwaarde treedt de vennootschap voor het bepalen van de winst in de plaats van de belastingplichtige. Over stille reserves, met uitzondering van de stille reserves in onttrokken vermogensbestanddelen als bedoeld in onderdeel 4.1, hoeft niet te worden afgerekend. De vermogensbestanddelen van de onderneming behouden immers hun boekwaarde. Ook de fiscale reserves, met uitzondering van de oudedagsreserve die op grond van artikel 3.65, tweede lid, van de Wet IB 2001 van de geruisloze omzetting is uitgesloten, worden niet aan de winst toegevoegd.



6.2. Investeringsaftrek en desinvesteringsbijtelling

Aangezien de onderneming geacht wordt niet te zijn gestaakt, vindt geen desinvesteringsbijtelling plaats ter zake van de geruisloze omzetting. Doordat de vennootschap in de plaats treedt van de belastingplichtige heeft de vennootschap ter zake van de omzetting geen recht op investeringsaftrek. Een verplichting tot desinvesteringsbijtelling gaat over op de vennootschap evenals het recht op de bij de inbrenger nog niet in aanmerking genomen investeringsaftrek.

6.3. Willekeurige afschrijving

Aanspraken op willekeurige afschrijving als bedoeld in artikel 3.31 en 3.34 van de Wet IB 2001 gaan over op de vennootschap. Indien deze willekeurige afschrijving bij de belastingplichtige heeft plaatsgevonden, gaat de daarop betrekking hebbende sanctie van artikel 3.38 van de Wet IB 2001 over op de vennootschap, evenals de verplichting van artikel 3.54, achtste lid, van de Wet IB 2001 inzake de herinvesteringsreserve.

Aangezien een vennootschap niet kan voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld voor de toepassing van willekeurige afschrijving voor startende ondernemers als bedoeld in artikel 3.34, tweede lid, van de Wet IB 2001, treedt de vennootschap inzake een bij de belastingplichtige nog niet geëffectueerd recht op deze afschrijving niet in de plaats van de belastingplichtige. De geruisloze omzetting als zodanig heeft echter niet tot gevolg dat de inspecteur de sanctiebepaling van artikel 3.38 van de Wet IB 2001 inroept.

6.4. Regelingen ter voorkoming van dubbele belasting

Indien op het overgangstijdstip op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, hetzij bij de belastingplichtige met betrekking tot de om te zetten onderneming, hetzij bij de vennootschap, buitenlandse resultaten zijn gestald, zal de inspecteur van de tweede standaardvoorwaarde afwijkende voorwaarden stellen.

7. Derde standaardvoorwaarde

Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op vóór het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen en op terug te wentelen verlies van één der jaren ná het overgangstijdstip naar een vóór dat tijdstip gelegen jaar, wordt de winst van de vennootschap ieder jaar gesplitst in delen waarvan elk betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door respectievelijk de belastingplichtige en de vennootschap gedreven ondernemingen. Deze splitsing vindt plaats alsof geen inbreng heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de belastingplichtige of van de vennootschap kan worden toegerekend voorzover deze als zodanig bij de vennootschap tot uitdrukking komt.

Indien een aldus uit de splitsing voortvloeiend deel negatief is wordt dit in mindering gebracht op het andere, positieve deel. Verliezen van de vennootschap geleden vóór het overgangstijdstip worden uitsluitend verrekend met het aan de vóór het overgangstijdstip door de vennootschap gedreven onderneming toe te rekenen positieve deel. Ná het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen die zijn toe te rekenen aan de reeds vóór het overgangstijdstip door de vennootschap gedreven onderneming, kunnen worden verrekend met belastbare winsten van vóór het overgangstijdstip. Ná het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen die zijn toe te rekenen aan de vóór het overgangstijdstip door de belastingplichtige gedreven onderneming zijn uitgesloten van verrekening met belastbare winsten van vóór het overgangstijdstip.

7.1. Verliesverrekening bij samenvoegen ondernemingen

Deze voorwaarde heeft betrekking op de geruisloze omzetting van een onderneming in een bestaande vennootschap en voorkomt voor de verrekening van verliezen materieel terugwerkende kracht aan de samenvoeging van de ondernemingen. Voorwaartse verrekening van door de vennootschap vóór het overgangstijdstip geleden verliezen is niet toegestaan met de resultaten ná het overgangstijdstip die betrekking hebben op de voorheen door de belastingplichtige gedreven onderneming. Achterwaartse verrekening van ná het overgangstijdstip geleden verliezen, voorzover deze betrekking hebben op de voorheen door de belastingplichtige gedreven onderneming, is niet toegestaan met positieve resultaten van de vennootschap van vóór het overgangstijdstip.

8. Vierde standaardvoorwaarde

De belastingplichtige mag worden gecrediteerd voor de op het overgangstijdstip materieel verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen. Daarenboven mag de belastingplichtige ter afronding worden gecrediteerd voor een bedrag van ten hoogste 5% van hetgeen op de aandelen is gestort, maar voor niet meer dan € 25.000.



8.1. Creditering

8.1.1. Ratio beperkte creditering

De aan de geruisloze omzetting ten grondslag liggende gedachte brengt mee, dat de inbreng van de onderneming geheel of vrijwel geheel tegen aandelen plaatsvindt. In verband hiermee is een beperking gesteld aan het bedrag waarvoor de belastingplichtige mag worden gecrediteerd.

8.1.2. Toegestane creditering; maximum

De creditering bestaat uit twee onderdelen. Ten eerste is creditering toegestaan voor belastingschulden en bepaalde premieschulden; zij bedraagt ten hoogste het op het overgangstijdstip per saldo materieel verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Met een per saldo te vorderen bedrag aan inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen behoeft geen rekening te worden gehouden. Onder materieel verschuldigde inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt ook begrepen de ter zake daarvan verschuldigde of te vergoeden heffings- of invorderingsrente, voor zover deze rente betrekking heeft op de periode tot het overgangstijdstip, en de ter zake opgelegde bestuurlijke boeten.

Ten tweede is een afrondingscreditering toegestaan. Deze bedraagt ten hoogste 5% van hetgeen op de aandelen is gestort, maar niet meer dan € 25.000. Met betrekking tot de crediteringsgrens merk ik op dat de aan de geruisloze omzetting ten grondslag liggende gedachte meebrengt, dat bij de omzetting de verhouding tussen eigen en vreemd vermogen van de onderneming geheel of vrijwel geheel dezelfde blijft. De belastingplichtige mag ter afronding worden gecrediteerd voor een bedrag van ten hoogste 5% van hetgeen op de bij hem geplaatste aandelen is gestort. Omdat sprake is van een afrondingscreditering, is deze creditering tevens in absolute zin beperkt. De afrondingscreditering kan niet hoger zijn dan € 25.000. Bij de geruisloze omzetting door meer dan een deelnemer (in een samenwerkingsverband) geldt, in overeenstemming met het subjectieve ondernemingsbegrip, de crediteringsgrens voor iedere deelnemer afzonderlijk.

9. Vijfde standaardvoorwaarde

De ter zake van het ingebrachte vermogen uit te geven aandelen worden bij de belastingplichtige geplaatst. De aandelen moeten worden volgestort.

9.1. Aandelen

Bij de geruisloze omzetting van de door de belastingplichtige gedreven onderneming moet hij bij de oprichting van de vennootschap voor 100% in het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal deelnemen. Bij de inbreng van de subjectieve ondernemingen van twee of meer deelnemers in een samenwerkingsverband in dezelfde vennootschap dient voor elke inbrenger het gehele vermogen van de omgezette onderneming, na aftrek van de toegestane creditering en de eventueel bij de vennootschap bedongen lijfrenten als bedoeld in artikel 3.128 (omzetting oudedagsreserve) en 3.129 (omzetting stakingswinst) van de Wet IB 2001, te worden omgezet in aandelenkapitaal. Ik merk op dat het bedingen van een lijfrente als bedoeld in voornoemd artikel 3.129 in dit verband ziet op de stakingswinst die wordt gerealiseerd door de onttrekking van vermogensbestanddelen ter gelegenheid van de geruisloze omzetting waarop de in onderdeel 4.1 opgenomen goedkeuring van toepassing is. In overeenstemming met het eerdervermelde arrest van 27 januari 1988, nr. 24 100, zijn er voor het overige geen eisen aan de verhouding waarin het aandelenkapitaal in de vennootschap wordt verdeeld. Het is niet noodzakelijk dat de aandelen a pari worden uitgegeven; het boeken van agio is toegestaan.

9.2. Verschillende soorten aandelen

Er bestaat geen bezwaar tegen de uitgifte van prioriteitsaandelen of cumulatief preferente aandelen naast gewone aandelen, mits partijen ten aanzien van de verdeling van de daaraan verbonden rechten handelen als tussen onafhankelijke derden gebruikelijk is.

Bij de uitgifte van cumulatief preferente aandelen dient het dividendpercentage zakelijk bepaald te zijn. Het percentage is onder andere afhankelijk van de branche en de voor de onderneming specifieke omstandigheden. Bij het vaststellen van het percentage dient met deze omstandigheden rekening te worden gehouden.

Het dividend op de cumulatief preferente aandelen dient daadwerkelijk te worden uitgekeerd. Hiermee wordt voorkomen dat de cumulatief preferente aandelen die aan de overdrager zijn uitgereikt, in de praktijk het karakter van een achtergestelde renteloze lening krijgen. Als voorbeeld valt in dit verband bij de omzetting van een vennootschap onder firma te denken aan



uitgifte van gewone aandelen in de winstverhouding en voor het overige cumulatief preferente aandelen. Gevolg is dat de oprichters van de vennootschap hun gehele ondernemingsvermogen hebben omgezet in aandelenkapitaal.

Het is in het algemeen echter niet toegestaan aan één (of meer) van de inbrengers uitsluitend aandelen uit te reiken waaraan zodanige beperkte rechten verbonden zijn dat zij niet delen in het liquidatiesaldo (bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen). Slechts als een inbrenger als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming winst geniet als bedoeld in artikel 3.65, eerste lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 en deze medegerechtigdheid zich niet uitstrekt tot het liquidatiesaldo, is uitreiking van dergelijke aandelen toegestaan. Het uitgangspunt moet zijn de gewone aandelen te verdelen conform de winstverhouding in het samenwerkingsverband, tenzij zakelijk handelen een andere verdeling rechtvaardigt.

Inbreng van de onderneming tegen uitreiking van aandelen waaraan zodanige beperkte rechten zijn verbonden dat zij niet delen in het liquidatiesaldo (bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen), anders dan aan een bovengenoemde medegerechtigde, is, zoals in onderdeel 4.2.2 is uiteengezet, in strijd met de grondgedachte bij artikel 3.65 van de Wet IB 2001.

9.3. Slechts voor inbrengers aandelen

Het is niet toegestaan bij de oprichting aandelen uit te geven aan anderen dan degene(n) die – met inachtneming van het in onderdeel 2.2.2 bepaalde – hun subjectieve onderneming(en) inbrengen. Uitreiking van nieuwe aandelen na de oprichting aan een derde is toegestaan, mits deze uitreiking geschiedt tegen een zakelijke prijs.

10. Zesde standaardvoorwaarde

De verkrijgingsprijs bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen wordt gesteld op de som van de fiscale boekwaarden op het overgangstijdstip van de vermogensbestanddelen die worden ingebracht. Indien en voorzover zonder de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 voordelen – zowel positieve als negatieve voordelen – zouden zijn vrijgesteld door de toepassing van artikel 3.11 (vrijstelling voor bosbedrijf) of artikel 3.12 (landbouwvrijstelling) van de Wet IB 2001 wordt het bedrag bepaald op grond van de vorige volzin, verhoogd respectievelijk verlaagd met deze voordelen. Daarnaast vindt verhoging van dit bedrag plaats met 200% van de negatieve terugkeerreserve genoemd in artikel 3.65, derde lid, van de Wet IB 2001. Dit bedrag wordt vervolgens verminderd met het bedrag van de reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdeel a en b, van de Wet IB 2001, de bij de vennootschap bedongen lijfrenten als bedoeld in de artikelen 3.128 en 3.129 van de Wet IB 2001 en met de creditering als bedoeld in de vierde standaardvoorwaarde.

10.1. Bepaling verkrijgingsprijs. Objectieve vrijstellingen/negatieve terugkeerreserve

De in de voorwaarde bepaalde berekeningswijze van de verkrijgingsprijs houdt verband met de afschaffing van de zogenoemde commerciële herwaardering. Indien tot de in te brengen onderneming vermogensbestanddelen behoren waarop een objectieve vrijstelling van toepassing is als bedoeld in artikel 3.11 (bosbouwvrijstelling) of 3.12 (landbouwvrijstelling) van de Wet IB 2001 – daaronder begrepen hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel E van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 –, voorkomt de voorwaarde dat een voorheen niet bestaande inkomstenbelastingclaim wordt gevestigd. De in deze vermogensbestanddelen aanwezige stille reserves kunnen immers door de werking van de desbetreffende objectieve vrijstelling voor het belastbare inkomen uit werk en woning (gedeeltelijk) zijn vrijgesteld. Het kan daarbij zowel positieve als negatieve stille reserves betreffen. De belastingplichtige verkrijgt bij de geruisloze omzetting een (fictief) aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6 en 4.11 van de Wet IB 2001. De inspecteur geeft ter zake van de verkrijgingsprijs ambtshalve een voor bezwaar vatbare beschikking af als bedoeld in artikel 4.36 van de Wet IB 2001. Deze beschikking kan pas worden vastgesteld na oprichting van de vennootschap.

Een negatieve terugkeerreserve is een activum die naar zijn aard door een natuurlijke persoon/ondernemer kan worden gevormd en niet door een rechtspersoon. Indien een ondernemer een verzoek doet om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 en op de balans een negatieve terugkeerreserve heeft staan, dient deze reserve daarom vrij te vallen. Deze vrijval leidt op grond van artikel 3.65, derde lid, van de Wet IB 2001 tot een hogere verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelang aandelen.

11. Zevende standaardvoorwaarde

a. *De deelnemingsvrijstelling als bedoeld in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting*



1969 vindt geen toepassing op positieve voordelen uit hoofde van een deelneming tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft.

- b. Ingeval in enig jaar zich een omstandigheid voordoet als hierna aangeduid in voorwaarde 7c, wordt de vennootschap geacht in dat jaar voor de toepassing van voorwaarde 7a uit de in die voorwaarde bedoelde deelneming positieve voordelen te hebben genoten tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft, voorzover dat bedrag de eerder op de voet van voorwaarde 7a in aanmerking genomen positieve voordelen overtreft.
- c. Een omstandigheid als bedoeld in voorwaarde 7b is:
- de deelneming wordt geheel of voor een deel vervreemd,
 - de onderneming of een gedeelte van de onderneming van het lichaam waarin wordt deelgenomen, wordt vervreemd,
 - het aandeel in de winst dat de vennootschap uit hoofde van de deelneming toekomt, neemt af omdat een ander lichaam, dan wel een natuurlijk persoon een belang bij die winst verwerft,
 - de deelneming gaat bij de vennootschap behoren tot het vermogen van een buitenlandse onderneming op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is,
 - een vennootschap, zijnde een deelneming waarop voorwaarde 7a van toepassing is, wordt met toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geacht te zijn gevoegd met de vennootschap,
 - de deelneming wordt geheel of voor een deel overgedragen in het kader van een overdracht van een onderneming of een zelfstandig deel van een onderneming waarop artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is.

Voorwaarde 7b vindt geen toepassing ter zake van een omstandigheid als bedoeld onder a, b of c van voorwaarde 7c indien de vennootschap aannemelijk maakt dat is vervreemd aan een niet met haar verbonden lichaam in de zin van artikel 10a, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 respectievelijk een niet met haar verbonden natuurlijk persoon in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001.

- d. Het voor ingebrachte aandelen opgeofferde bedrag in de zin van artikel 13d, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt niet hoger gesteld dan de boekwaarde van de desbetreffende aandelen op het overgangstijdstip. Voor de toepassing van artikel 13d, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt het opgeofferde bedrag vermeerderd met de positieve voordelen uit hoofde van die deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling op grond van voorwaarde 7a geen toepassing heeft gevonden.
- e. Voor de toepassing van artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt de periode waarin de deelneming heeft behoord tot het vermogen van de in te brengen onderneming toegerekend aan de vennootschap.
Waar in deze voorwaarde wordt gesproken over de deelneming wordt bedoeld een deelneming waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt.
Sinds 2010 valt hieronder ook de kwalificerende beleggingsdeelneming.

11.1. Deelnemingen

Voor de vennootschapsbelasting zijn de positieve voordelen uit hoofde van een deelneming als bedoeld in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vrijgesteld. In de inkomstenbelasting is geen vergelijkbare bepaling van toepassing. Om te voorkomen dat bij de geruisloze omzetting belastingclaims verloren gaan over de stille reserves van activa die bij de vennootschap als deelneming worden aangemerkt, is op de positieve voordelen uit hoofde van die deelneming de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft.

11.2. Meer dan één deelneming

Indien tot het vermogen van de omgezette onderneming meer dan één deelneming behoort, geldt de uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling voor elk van deze deelnemingen afzonderlijk. Dit houdt in dat positieve voordelen uit een bepaalde deelneming tot een bedrag gelijk aan de op het overgangstijdstip in de aandelen in die deelneming aanwezige stille reserve niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen.

11.3. Bijzondere situaties

11.3.1. Voorwaarden 7b en 7c

Voor enkele bijzondere situaties is in de voorwaarden 7b en 7c een regeling getroffen die vergelijkbaar is met artikel 13c, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De regeling houdt in dat



de vennootschap wordt geacht winst te hebben genoten tot het bedrag waarvoor de deelnemingsvrijstelling is uitgesloten.

11.3.2. Ontheffing onder voorwaarden

Deze regeling geldt onder meer bij vervreemding van de deelneming aan een verbonden lichaam. Ook geldt de regeling bij overdracht van de deelneming in het kader van de overdracht van een onderneming of een gedeelte daarvan waarop artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is. Ik ben evenwel in deze gevallen bereid op verzoek deze regeling buiten toepassing te laten, mits latere heffing verzekerd is en de overnemende vennootschap er mee instemt dat de in de standaardvoorwaarden 7a, 7b en 7c neergelegde regeling ook voor haar zal gelden. Verzoeken terzake kunnen worden opgenomen in het verzoek om toepassing van genoemd artikel 14. In andere gevallen kan een afzonderlijk verzoek worden gericht aan het Ministerie van Financiën, Directoraat-generaal Belastingdienst, sector Brieven en beleidsbesluiten (hierna: DGBel), Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

11.3.3. Voorwaarde 7e

Standaardvoorwaarde 7e is opgenomen in verband met artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze voorwaarde voorkomt dat de vennootschap de regeling van artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 deelachtig kan worden ingeval een deelneming reeds meer dan vijf jaren tot het ondernemingsvermogen van een om te zetten onderneming heeft behoord.

12. Achtste standaardvoorwaarde

De vennootschap komt binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip tot stand en de inbreng vindt eveneens binnen deze termijn plaats.

12.1. Overgangstijdstip

12.1.1. Bepaling overeenkomstig wet en jurisprudentie

Het tijdstip van overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting – het overgangstijdstip – wordt in beginsel overeenkomstig wet en jurisprudentie bepaald. Dat betekent dat het overgangstijdstip niet kan liggen voor het moment waarop de voorovereenkomst is gesloten (Hoge Raad 4 november 1953, nr. 11 449).

12.1.2. Terugwerkende kracht toegestaan onder voorwaarden

Wanneer de voorovereenkomst is gesloten en geregistreerd binnen negen maanden na het laatste volledige boekjaar van de belastingplichtige wordt om praktische redenen op verzoek medewerking verleend aan omzetting met terugwerkende kracht met ingang van de eerste dag van het op het laatste volledige boekjaar volgende boekjaar. Deze terugwerkende kracht wordt echter niet verleend indien dat tot gevolg zou hebben dat een incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald. Terugwerkende kracht naar een andere datum wordt niet toegestaan. Aan de hiervoor vermelde termijn van negen maanden zal strikt de hand worden gehouden.

12.1.3. Registratie. Legalisatie

Onder registratie wordt verstaan registratie bij de inspecteur van de belastingdienst, bevoegd voor de uitvoering van de Registratiewet 1970. In dit verband merk ik op dat legalisatie door een notaris niet kan worden gelijkgesteld met registratie. Indien vaststaat dat

- de aanvraag van de verklaring van geen bezwaar (artikel 2:175, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek) binnen de termijn van negen maanden door het ministerie van Justitie is ontvangen, of
- het verzoek om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 met de hierbij te overleggen stukken binnen die termijn door de inspecteur is ontvangen, of
- binnen die termijn door een notaris een akte van depot of andere notariële akte is opgemaakt waarin het voornemen tot het oprichten van een vennootschap tot uitdrukking komt,

kunnen daaraan dezelfde gevolgen worden verbonden als aan een binnen die termijn geregistreerde voorovereenkomst.

12.1.4. Intentieverklaring

Het is mogelijk dat de oprichter eenzijdig een intentieverklaring opstelt en laat registreren waarin hij zijn voornemen tot uitdrukking brengt. Aan deze intentieverklaring zullen onder dezelfde voorwaarden dezelfde gevolgen worden verbonden als aan een voorovereenkomst.



12.2. Ondernemersfaciliteiten in de voor-voorperiode

Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat de belastingplichtige bij een geruisloze omzetting met terugwerkende kracht geen aanspraak kan maken op ondernemersfaciliteiten over de zogenoemde voor-voorperiode aangezien in de derde standaardvoorwaarde uitdrukkelijk wordt vastgesteld dat de onderneming wordt geacht rechtstreeks voor rekening van de vennootschap te zijn uitgeoefend vanaf het overgangstijdstip.

12.3. Termijn totstandkoming en inbreng

12.3.1. Algemeen

De vennootschap dient tot stand te komen en de inbreng dient te geschieden binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip. Onder inbreng van de onderneming wordt verstaan de eigendomsoverdracht van de bestanddelen van het ondernemingsvermogen. De aandacht wordt erop gevestigd dat aan deze termijn strikt de hand zal worden gehouden. Dit geldt ook in die gevallen waarin de voorwaarden waaronder de geruisloze omzetting kan plaatsvinden, niet zijn vastgesteld voor het verstrijken van bedoelde termijn. De belastingplichtige die een geruisloze omzetting van zijn onderneming in een vennootschap overweegt, dient daarom tijdig maatregelen te treffen. Met name moet de verklaring van geen bezwaar tijdig worden aangevraagd. Moeilijkheden voortvloeiende uit late indiening van verzoeken, zoals de aanvraag van de verklaring van geen bezwaar en het verzoek om geruisloze omzetting, zijn voor rekening van de belastingplichtige. In verband hiermee wordt dringend verzocht het volledige verzoek om geruisloze omzetting zo spoedig mogelijk bij de inspecteur in te dienen.

12.3.2. Aanpassing overgangstijdstip

Indien de oprichting en de inbreng niet binnen een termijn van vijftien maanden na het in de voorovereenkomst bepaalde overgangstijdstip hebben plaatsgevonden, bestaat er geen bezwaar tegen dat een ander overgangstijdstip wordt gekozen. Het nieuwe overgangstijdstip kan dan liggen op of na de datum van de voorovereenkomst. Uiteraard geldt de termijn van vijftien maanden ook voor het nieuw gekozen overgangstijdstip.

13. Negende standaardvoorwaarde

De vennootschap verklaart schriftelijk aan de voor de heffing van inkomstenbelasting bevoegde inspecteur dat zij de bovenstaande voorwaarden en beperkingen aanvaardt.

13.1. Akkoordverklaring

De voorwaarden worden opgenomen in een door de inspecteur af te geven voor bezwaar vatbare beschikking. Het is dus niet nodig dat de belastingplichtige zich akkoord verklaart met de voorwaarden. De voor bezwaar vatbare beschikking is echter uitsluitend gericht aan de belastingplichtige en niet aan de vennootschap. Het is daarom nog wel noodzakelijk dat de vennootschap de voorwaarden – voorzover deze haar aangaan – aanvaardt. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2003, nr. 37 450, wordt in de voorwaarde geen termijn meer gesteld waarbinnen de akkoordverklaring moet zijn ontvangen.

14. Indiening en behandeling verzoek

14.1. Inhoud verzoek

De belastingplichtige dient zijn verzoek om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 in bij de voor de heffing van de inkomstenbelasting bevoegde inspecteur onder overlegging van:

- a. de voorovereenkomst of eenzijdige intentieverklaring, waarbij registratie heeft plaatsgevonden indien wordt verzocht om een omzetting met terugwerkende kracht, en
- b. de fiscale eindbalans van de onderneming, alsmede de winst- en verliesrekening over het aan het overgangstijdstip voorafgaande boekjaar, en
- c. een opgave van het te plaatsen aandelenkapitaal en bij de inbreng van de subjectieve ondernemingen van meer dan een deelnemer in een samenwerkingsverband in dezelfde vennootschap de berekening die ten grondslag ligt aan de verdeling hiervan over de inbrengers, en
- d. een gespecificeerde berekening van de verkrijgingsprijs van de aandelen als bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001, en
- e. de fiscale openingsbalans van de op te richten vennootschap respectievelijk de fiscale balans op het overgangstijdstip van de bestaande vennootschap, en
- f. een opgave van te onttrekken of reeds onttrokken vermogensbestanddelen als bedoeld in onderdeel 4.1.



Het verzoek omvat de mededeling of er sprake is van gestalde buitenlandse resultaten op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting als bedoeld in onderdeel 6.4. Tevens wordt aangegeven of er afwaarderingen hebben plaatsgevonden op tot het ondernemingsvermogen behorende activa die bij de vennootschap worden aangemerkt als een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is. Ook dient te worden vermeld of er afwaarderingen hebben plaatsgevonden op leningen die zijn verstrekt aan deelnemingen als bedoeld in de vorige volzin. Ik merk op dat de hierboven onder *e* bedoelde balansen niet definitief behoeven te zijn. Voldoende is dat conceptbalansen worden overgelegd.

14.2. Termijn voor indiening

Het verzoek om geruisloze omzetting kan uiterlijk worden ingediend totdat het achterwege laten daarvan voor in ieder geval één van de betrokken personen onherroepelijke fiscale gevolgen heeft gehad. In geval de aanslag van de inbrenger niet onherroepelijk en die van de vennootschap wel onherroepelijk vaststaat, kan toch een verzoek worden ingediend mits bij genoemde vennootschap een geruisloze omzetting het uitgangspunt is geweest.

14.3. Beslissing inspecteur bij beschikking

Op grond van artikel 3.65, vierde lid, van de Wet IB 2001 beslist de inspecteur op het verzoek om geruisloze omzetting bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de door de minister van Financiën vastgestelde voorwaarden zijn opgenomen. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om tegen deze beschikking bezwaar te maken bij de inspecteur. Tegen de uitspraak op bezwaar kan hij beroep aantekenen bij de rechter.

Indien de beschikking onherroepelijk vaststaat kan deze, met inbegrip van de in de beschikking gestelde voorwaarden, niet meer aan de orde worden gesteld bij enig bezwaar.

14.4. Sanctie op overtreding van de voorwaarden

Indien de gestelde voorwaarden niet worden nagekomen, vindt artikel 3.65 van de Wet IB 2001 geen toepassing. In dat geval zal de inspecteur de aanslag in de inkomstenbelasting – of, zo deze reeds is vastgesteld, een navorderingsaanslag – vaststellen, waarbij wordt aangenomen dat de belastingplichtige de onderneming heeft gestaakt.

14.5. Beoordeling verzoek

De inspecteur beoordeelt na de ontvangst van het verzoek of er nadere of afwijkende voorwaarden moeten worden gesteld.

Nadere voorwaarden (kunnen) worden gesteld indien:

- a. sprake is van gestalde buitenlandse resultaten als bedoeld in onderdeel 6.4 van dit besluit, of
- b. afwaardering heeft plaatsgevonden op tot het vermogen van de in te brengen onderneming behorende activa die bij de vennootschap waarin wordt omgezet, worden aangemerkt als een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is, of
- c. afwaardering heeft plaatsgevonden op een lening verstrekt aan een onder *b* bedoelde deelneming, of
- d. sprake is van een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap, of
- e. de omzetting van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming in situaties als bedoeld in onderdeel 4.2.2, letter *c*, van dit besluit, of
- f. een in het buitenland woonachtige belastingplichtige een verzoek indient om toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting; of
- g. een belastingplichtige die in de zogenoemde (voor)voorperiode emigreert naar het buitenland, een verzoek doet om toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting.

In bovengenoemde gevallen zendt de inspecteur een kopie van het verzoek om geruisloze omzetting (met alle bijlagen) aan DGBel, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag, en voegt daarbij zijn ambtsbericht waarin hij een toelichting geeft op zijn mening dat afwijkende voorwaarden moeten worden gesteld. De inspecteur stelt de belastingplichtige in kennis van de doorzending.

Als een omstandigheid zoals in onderdeel *f*. vermeld zich voordoet, wordt een extra voorwaarde gesteld indien Nederland als gevolg van toepassing van de faciliteit een deel van haar belastingclaim kwijtraakt. De bedoeling van die extra voorwaarde is om het dreigende claimverlies veilig te stellen. Deze extra voorwaarde vormt (nog) geen onderdeel van de standaardvoorwaarden. Deze voorwaarde is opgenomen in bijlage 2.



Indien de inspecteur van mening is dat op andere dan de bovenstaande gronden aanleiding bestaat van de standaardvoorwaarden afwijkende voorwaarden te stellen, legt hij het desbetreffende verzoek gemotiveerd voor aan DGBel, postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

14.6. De beschikking met de voorwaarden

14.6.1. Inwilliging verzoek

De inspecteur willigt het verzoek om geruisloze omzetting in als is voldaan aan de algemene wettelijke kaders. Ik machtig hierbij de inspecteur om het verzoek tevens in te willigen indien:

- a. de onderneming wordt omgezet in een bestaande vennootschap in een van de gevallen waaraan ik in onderdeel 3 van dit besluit mijn goedkeuring heb verleend, of
- b. vermogensbestanddelen worden onttrokken zoals vermeld in onderdeel 4.1 van dit besluit, of
- c. de omzetting van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming in situaties als bedoeld in onderdeel 4.2.2, letter a en b, van dit besluit, of
- d. de omzetting van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de vervreemding van aandelen als bedoeld in onderdeel 5.1.2 van dit besluit.

De inspecteur geeft aan de belastingplichtige blijk van de inwilliging door toezending van een beschikking waarvan de standaardvoorwaarden onderdeel uitmaken.

Indien in het verzoek om geruisloze omzetting kenbaar is gemaakt dat sprake is van een geval als bedoeld onder *d*, neemt de inspecteur in de beschikking de in onderdeel 5.1.2 vermelde voorwaarde op.

Indien de belastingplichtige zich kan verenigen met de in de beschikking vastgestelde voorwaarden, maar zekerheid wenst of hij voldoet aan de gestelde voorwaarden, kan hij in het kader van vooroverleg de inspecteur verzoeken zich uit te spreken of het specifieke geval voldoet aan de voorwaarden. Indien hierover geen overeenstemming ontstaat, kan dit verschil van inzicht niet eerder dan bij een tegen de aanslag ingesteld beroep door de rechter worden getoetst.

14.6.2. Afwijzing verzoek

De inspecteur geeft een voor bezwaar vatbare afwijzende beschikking af indien uit het verzoek blijkt dat niet wordt voldaan aan de wettelijke kaders. Een afwijzende beschikking wordt afgegeven indien:

- a. de belastingplichtige niet kwalificeert als ondernemer voor de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001,
- b. de onderneming wordt ingebracht in een bestaande vennootschap met uitzondering van de gevallen als bedoeld in onderdeel 3 van dit besluit,
- c. met de in het verzoek gepresenteerde feiten en omstandigheden – daaronder te begrijpen die volgen uit nog beoogde rechtshandelingen – niet wordt voldaan aan de in de wet voor een dergelijke omzetting gestelde vereisten.

Indien de inspecteur voornemens is een afwijzende beslissing te nemen, stelt hij de belastingplichtige vooraf in staat hierop te reageren.

De inspecteur geeft aan de belastingplichtige blijk van de afwijzing door toezending van een afwijzende beschikking.

14.7. Inlichtingen

Voor inlichtingen kunnen belastingplichtigen contact opnemen met de bevoegde inspecteur van de Belastingdienst, die zonodig overlegt met de kennisgroep Winstfaciliteiten en firmaproblematiek. Het aanspreekpunt voor de geruisloze omzetting binnen deze kennisgroep is de heer mr. C.J.M. Jacobs van de Belastingdienst Zuid-West/kantoor Breda, telefoon 076-5304333.

15. Ingetrokken regeling

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

- 11 augustus 2004, nr. CPP2004/664M;
- 31 december 2004, nr. CPP2004/1568M.



16. Inwerkingtreding

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 datum van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 30 juni 2010

*De minister van Financiën,
J.C. de Jager.*



BIJLAGE 1

Standaardvoorwaarden voor de geruisloze omzetting als bedoeld in artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Definities

- a. overgangstijdstip: het tijdstip van de overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting;
- b. de vennootschap: de naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

Voorwaarden

1. Indien de belastingplichtige aandelen in de vennootschap vervreemdt binnen drie jaren na de inbreng van de onderneming in de vennootschap, wordt de inbreng geacht onderdeel uit te maken van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming, tenzij de belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maakt.
2. De vennootschap treedt voor het bepalen van de winst van de omgezette onderneming vanaf het overgangstijdstip rechtstreeks in de plaats van de belastingplichtige, behoudens voorzover uit het verschil in wezen tussen de vennootschap en de belastingplichtige of uit de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 het tegendeel voortvloeit.
3. Voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op vóór het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen en op terug te wentelen verlies van één der jaren ná het overgangstijdstip naar een vóór dat tijdstip gelegen jaar, wordt de winst van de vennootschap ieder jaar gesplitst in delen waarvan elk betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door respectievelijk de belastingplichtige en de vennootschap gedreven ondernemingen. Deze splitsing vindt plaats alsof geen inbreng heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de belastingplichtige of van de vennootschap kan worden toegerekend voorzover deze als zodanig bij de vennootschap tot uitdrukking komt. Indien een aldus uit de splitsing voortvloeiend deel negatief is wordt dit in mindering gebracht op het andere, positieve deel. Verliezen van de vennootschap geleden vóór het overgangstijdstip worden uitsluitend verrekend met het aan de vóór het overgangstijdstip door de vennootschap gedreven onderneming toe te rekenen positieve deel. Ná het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen die zijn toe te rekenen aan de reeds vóór het overgangstijdstip door de vennootschap gedreven onderneming, kunnen worden verrekend met belastbare winsten van vóór het overgangstijdstip. Ná het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen die zijn toe te rekenen aan de vóór het overgangstijdstip door de belastingplichtige gedreven onderneming zijn uitgesloten van verrekening met belastbare winsten van vóór het overgangstijdstip.
4. De belastingplichtige mag worden gecrediteerd voor de op het overgangstijdstip materieel verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen. Daarenboven mag de belastingplichtige ter afronding worden gecrediteerd voor een bedrag van ten hoogste 5% van hetgeen op de aandelen is gestort, maar voor niet meer dan € 25.000.
5. De ter zake van het ingebrachte vermogen uit te geven aandelen worden bij de belastingplichtige geplaatst. De aandelen moeten worden volgestort.
6. De verkrijgingsprijs bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen wordt gesteld op de som van de fiscale boekwaarden op het overgangstijdstip van de vermogensbestanddelen die worden ingebracht. Indien en voorzover zonder de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 voordelen – zowel positieve als negatieve voordelen – zouden zijn vrijgesteld door de toepassing van artikel 3.11 (vrijstelling voor bosbedrijf) of artikel 3.12 (landbouvvrijstelling) van de Wet IB 2001 wordt het bedrag bepaald op grond van de vorige volzin, verhoogd respectievelijk verlaagd met deze voordelen. Daarnaast vindt verhoging van dit bedrag plaats met 200% van de negatieve terugkeerreserve genoemd in artikel 3.65, derde lid, van de Wet IB 2001. Dit bedrag wordt vervolgens verminderd met het bedrag van de reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdeel a en b, van de Wet IB 2001, de bij de vennootschap bedongen lijfrenten als bedoeld in de artikelen 3.128 en 3.129 van de Wet IB 2001 en met de creditering als bedoeld in de vierde standaardvoorwaarde.
- 7a. De deelnemingsvrijstelling als bedoeld in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vindt geen toepassing op positieve voordelen uit hoofde van een deelneming tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft.
- 7b. Ingeval in enig jaar zich een omstandigheid voordoet als aangeduid in voorwaarde 7c, wordt de vennootschap geacht in dat jaar voor de toepassing van voorwaarde 7a uit de in die voorwaarde bedoelde deelneming positieve voordelen te hebben genoten tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde



overtreft, voorzover dat bedrag de eerder op de voet van voorwaarde 7a in aanmerking genomen positieve voordelen overtreft.

- 7c. Een omstandigheid als bedoeld in voorwaarde 7b is:
- de deelneming wordt geheel of voor een deel vervreemd;
 - de onderneming of een gedeelte van de onderneming van het lichaam waarin wordt deelgenomen, wordt vervreemd;
 - het aandeel in de winst dat de vennootschap uit hoofde van de deelneming toekomt, neemt af omdat een ander lichaam, dan wel een natuurlijk persoon een belang bij die winst verwerft;
 - de deelneming gaat bij de vennootschap behoren tot het vermogen van een buitenlandse onderneming op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is;
 - een vennootschap, zijnde een deelneming waarop voorwaarde 7a van toepassing is, wordt met toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geacht te zijn opgegaan in de vennootschap;
 - de deelneming wordt geheel of voor een deel overgedragen in het kader van een overdracht van een onderneming of een zelfstandig deel van een onderneming waarop artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is.

Voorwaarde 7b vindt geen toepassing ter zake van een omstandigheid als bedoeld onder *a*, *b* of *c* indien de vennootschap aannemelijk maakt dat is vervreemd aan een niet met haar verbonden lichaam in de zin van artikel 10a, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 respectievelijk een niet met haar verbonden natuurlijk persoon in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001.

- 7d. Het voor ingebrachte aandelen opgeofferde bedrag in de zin van artikel 13d, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt niet hoger gesteld dan de boekwaarde van de desbetreffende aandelen op het overgangstijdstip. Voor de toepassing van artikel 13d, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt het opgeofferde bedrag vermeerderd met de positieve voordelen uit hoofde van die deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling op grond van voorwaarde 7a geen toepassing heeft gevonden.
- 7e. Voor de toepassing van artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt de periode waarin de deelneming heeft behoord tot het vermogen van de in te brengen onderneming toegerekend aan de vennootschap.
Waar in deze voorwaarde wordt gesproken over de deelneming wordt bedoeld een deelneming waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt.
Sinds 2010 valt hieronder ook de kwalificerende beleggingsdeelneming.
8. De vennootschap komt binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip tot stand en de inbreng vindt eveneens binnen deze termijn plaats.
9. De vennootschap verklaart schriftelijk aan de voor de heffing van inkomstenbelasting bevoegde inspecteur dat zij de bovenstaande voorwaarden en beperkingen aanvaardt.



BIJLAGE 2

Extra voorwaarde: in buitenland woonachtige aandeelhouder

Artikel 3.65, eerste lid, eerste volzin, van de Wet IB 2001 (zogenoemde niet-stakingsfictie) geldt vanwege claimverlies niet voor zover de uit de toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting voortvloeiende aanmerkelijkbelangclaim (als gevolg van verdragstoepassing) niet kan worden geëffectueerd. In dat geval verhoogt de inspecteur de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van belastingplichtige met het bedrag van dat claimverlies (hierna: het geconserveerde bedrag). De verhoging vindt plaats in het laatste jaar waarin de resultaten van de onderneming van belastingplichtige in de inkomstenbelasting worden betrokken. Het voorgaande leidt er echter niet toe dat de in de vennootschapsbelasting gedreven onderneming voor het gestaakte aandeel tegen de werkelijke waarde wordt voortgezet.

Het geconserveerde bedrag wordt bepaald door het aanmerkelijkbelangtarief geldend in het jaar van de geruisloze omzetting te vermenigvuldigen met de belastingclaim die niet behouden blijft. De claim die niet behouden blijft, is gelijk aan de waarde in het economische verkeer van de om te zetten onderneming minus de boekwaarde van die onderneming op het overgangstijdstip en verminderd met de vennootschapsbelastingclaim die op het overgangstijdstip wordt gevestigd. Indien en voor zover zonder de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 voordelen – zowel positieve als negatieve voordelen – zouden zijn vrijgesteld door de toepassing van artikel 3.11 of 3.12 van de Wet IB 2001 wordt de waarde in het economische verkeer van de onderneming genoemd in de vorige volzin tevens verlaagd respectievelijk verhoogd met deze voordelen.

De vennootschapsbelastingclaim wordt berekend door het vennootschapsbelastingtarief geldend in het jaar van de geruisloze omzetting te vermenigvuldigen met het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de om te zetten onderneming en de boekwaarde van die onderneming op het overgangstijdstip. Hierbij wordt uiteraard ook rekening gehouden met eventuele objectieve vrijstellingen ex. artikel 3.11 of 3.12 van de Wet IB 2001.

De ontvanger verleent de belastingschuldige op diens schriftelijk verzoek uitstel van betaling voor het geconserveerde bedrag mits voldoende zekerheid wordt gesteld en wordt ingestemd met de door de ontvanger te stellen voorwaarden. Het schriftelijke verzoek en de zekerheidstelling blijven achterwege in geval de belastingschuldige in een lidstaat van de Europese Unie woont. Het uitstel eindigt indien zich een situatie voordoet genoemd in artikel 25, achtste lid, onderdeel a of b, van de Invorderingswet 1990 dan wel indien de feitelijke leiding van de vennootschap wordt verplaatst naar een ander land dan Nederland.

Artikel 24, achtste lid, artikel 26, vierde en vijfde lid, onderdeel a, artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 zijn van overeenkomstige toepassing.

Toelichting

Deze voorwaarde brengt met zich dat de (inkomsten)belastingclaim in geval van toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting in alle situaties globaal gehandhaafd blijft. Omdat de naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid tegen boekwaarden de onderneming voortzet, blijft deze claim doorgaans behouden. De inkomstenbelastingclaim wordt dan omgezet in een qua grootte vergelijkbare vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim.

In situaties waarin (een deel van) de inkomstenbelastingclaim verloren dreigt te gaan, wordt op grond van deze voorwaarde dit claimverlies veilig gesteld door de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van belastingplichtige met dit verlies te verhogen. De aanslag van het laatste jaar waarin de resultaten van de onderneming van belastingplichtige in de inkomstenbelasting worden betrokken, wordt verhoogd.

Genoemd claimverlies ontstaat onder andere indien een buitenlandse belastingplichtige een verzoek om toepassing van deze faciliteit doet. De consequentie van de voorwaarde is dat de onderneming voor een deel is gestaakt. Deze staking betekent echter niet dat de onderneming voor dit deel tegen de werkelijke waarde wordt voortgezet.

De berekening van genoemd geconserveerd bedrag is als volgt:

ab-tarief x ((waarde in het economisch verkeer onderneming -/- boekwaarde onderneming -/- vrijstelling artikel 3.11/3.12 Wet IB 2001) -/- vennootschapsbelastingclaim)

De vennootschapsbelastingclaim wordt bepaald door het vennootschapsbelastingtarief te vermenigvuldigen met het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van de



onderneming op het overgangstijdstip. Voor het geconserveerde bedrag wordt op verzoek van de natuurlijke persoon/aandeelhouder uitstel van betaling verleend. Belastingplichtige moet dan wel zekerheid stellen. In geval de aandeelhouder woonachtig is in een EU-lidstaat, verleent de ontvanger automatisch uitstel van betaling en vervalt de zekerheidstellingseis. Genoemd uitstel wordt beëindigd in geval en voor zover aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, worden vervreemd. Hiertoe wordt ook gerekend de verplaatsing van de feitelijke leiding van de opgerichte vennootschap. De belastingaanslag wordt alsdan invorderbaar. Vervreemding wordt opgevat conform hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001 met uitzondering van de situatie waarin de faciliteit van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt toegepast maar inclusief de situatie waarbij de feitelijke leiding van de vennootschap wordt verplaatst.

Gedurende het uitstel wordt niet overgegaan tot verrekening van uit te betalen belastingbedragen met de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend. Evenmin wordt invorderingsrente in rekening gebracht.

Bij vervreemding van (een deel van) de aandelen vindt invordering van een evenredig deel van de aanslag plaats. Bij het uitkeren van dividend wordt de aanslag verminderd met de verschuldigde dividendbelasting voorzover het heffingsrecht voor deze belasting volgens verdragsrechtelijke regels aan Nederland wordt toegewezen.

Voorbeeld

31-12-07		A	
Kas	BW 50	WW 50	Kapitaal 200
Gebouw	200	300	Schulden 100
Inventaris	100	150	Crediteuren 50
	<hr/> 350	<hr/> 500	<hr/> 350

1-1-08		BV A	
Kas	50	EV	200 (a.k. 95)
Gebouw	200	Schulden	100
Inventaris	100	Crediteuren	50
	<hr/> 350		<hr/> 350

Stel

De balans van A, woonachtig in België, ziet er ultimo 2007 als hierboven uit. Het overgangstijdstip is 1-1-2008. Er is geen goodwill in de onderneming van A aanwezig. A valt onder het hoogste IB-tarief (stel: 50%). Het Vpb-tarief is 25,5%.

Ruisende inbreng

Indien A de onderneming ruisend inbrengt in een bv zou de Nederlandse fiscus als gevolg van de staking van de onderneming 67,5 van A ontvangen. De stakingswinst bedraagt namelijk 150 (meerwaarde in het gebouw en de inventaris) en de belastbare winst is ongeveer 135 (150 minus de ondernemersaftrek en minus de MKB-winstvrijstelling). De fiscus legt A als gevolg van de staking dan een hogere aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen op van 67,5 (50% x 135).

Artikel 3.65 Wet IB 2001

Bij toepassing van artikel 3.65 Wet IB is het de bedoeling dat de IB-claim (in casu dus 67,5) wordt omgezet in een ongeveer even grote Vpb- (38,25) en ab-claim (27,93). Als gevolg van de geruisloze omzetting behoort met andere woorden een belastingclaim van (38,25 + 27,93=) 66,18 te ontstaan voor Nederland. Doordat A geen inwoner is van Nederland ontstaat doorgaans echter slechts een claim van 38,25. Op grond van verdragsrechtelijke regels raakt Nederland een deel van de belastingclaim (de ab-claim) kwijt. Om dit te herstellen verhoogt de inspecteur daarom de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van belastingplichtige met genoemd claimverlies. De verhoging bedraagt op grond van de voorwaarde $25\% \times ((350 - 200 - 0) - (25,5\% \times (350 - 200))) = 25\% \times (150 - 38,25) = 27,93$. Dit is dus gelijk aan het belastingbedrag dat Nederland veelal kwijtraakt.