



Vennootschapsbelasting; art. 14c; geruisloze terugkeer

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen
Besluit van 2 oktober 2018, nr. 2018/99281,

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat beleid met betrekking tot artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het bevat zowel de standaardvoorwaarden, de toelichting daarop als (overig) beleid. Het besluit is een geactualiseerde samenvoeging van twee eerdere besluiten, te weten het besluit van 20 februari 2003, nr. CPP2002/3267M en het besluit van 27 december 2005, nr. CPP2005/2573M. De wijzigingen zijn hoofdzakelijk redactionele aanpassing aan gewijzigde wetgeving.

Daar waar het besluit inhoudelijke is gewijzigd worden dat steeds uitdrukkelijk vermeld. De inhoudelijke wijzigingen zijn de volgende:

- a. **Onderdeel 3.5.2. (oud E 4 van het besluit van 27 december 2005, nr. CPP2005/2573M)**
Alle verliezen die in de "terugkerende onderneming" zijn geleden kunnen worden meegegeven, ongeacht of ze zijn ontstaan voor of na het overgangstijdstip van de onderneming.
- b. **Negende standaardvoorwaarde**
Verliesneming was slechts verplicht als de waarde van de onderneming als geheel lager was dan de boekwaarde. De gewijzigde voorwaarde verplicht verliesneming als de bedrijfswaarde van een vermogensbestanddeel waarmee de onderneming van de vennootschap door de aandeelhouder wordt voortgezet, lager is dan de boekwaarde van dit vermogensbestanddeel.
- c. **Twaalfde standaardvoorwaarde**
De oude voorwaarde zag op de waardering van de schulden van de vennootschap aan de voortzettende aandeelhouder. Het is echter mogelijk dat de vennootschap een vordering op de voortzettende aandeelhouder heeft. De gewijzigde voorwaarde regelt nu ook de waardering van deze vordering.
Voorts is nu ook toegevoegd onder welke omstandigheden de aandeelhouder na het overgangstijdstip een vordering niet ten laste van de winst van de onderneming mag afwaarderen dan wel ten laste van het resultaat uit overige werkzaamheden.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet Vpb: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Wet IB 2001: Wet op de inkomstenbelasting 2001

Wet IB 1964: Wet op de inkomstenbelasting 1964

Wet LB 1964: Wet op de loonbelasting 1964

vennootschap: de vennootschap die met toepassing van artikel 14c Wet Vpb wordt ontbonden

aandelen: aandelen en winstbewijzen die recht geven op liquidatie-uitkeringen

aandeelhouder: de bezitter van een aandeel in een vennootschap

voortzettende aandeelhouder: de natuurlijke persoon die de onderneming voortzet van een vennootschap waarin hij aandelen houdt, in het kader van de ontbinding van deze vennootschap met toepassing van artikel 14c Wet Vpb

overgangstijdstip: het tijdstip vanaf wanneer de overgedragen onderneming voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting geacht wordt rechtstreeks voor rekening en risico van de voortzettende aandeelhouder te zijn uitgeoefend

geruisloze terugkeer: de overdracht van een onderneming met toepassing van artikel 14c Wet Vpb

a.b.: aanmerkelijk belang

1.2. Inhoudsopgave

2. Systematiek van de regeling
3. Uitleg wettelijke regeling
 - 3.1. Overgangstijdstip; terugwerkende kracht
 - 3.2. Holdingstructuren
 - 3.2.1. Juridische fusie met terugwerkende kracht
 - 3.3. Aandeelhouder
 - 3.3.1. Certificaten
 - 3.3.2. Tijdstip verkrijging aandelen
 - 3.4. Voortzetting onderneming
 - 3.4.1. Gerechtigdheid tot vermogen voort te zetten onderneming
 - 3.4.2. Gedeeltelijke staking na geruisloze terugkeer
 - 3.5. Verliesverrekening



- 3.5.1. Toepassing artikel 20a Wet Vpb
- 3.5.2. Welke verliezen gaan mee naar de inkomstenbelasting
- 3.5.3. Volgorde verrekening ondernemingsverliezen en overige verliezen
- 3.5.4. Voortgezette onderneming meer dan onderneming vennootschap. Toepassing artikel 3.150, zevende lid, Wet IB 2001
- 3.6. *Vermogensetikettering*
 - 3.6.1. Vermogensetikettering bij voortzettende aandeelhouder
 - 3.6.2. Deelnemingen
- 3.7. *Diversen*
 - 3.7.1. Noodzaak exacte waardebepaling vermogensbestanddelen
 - 3.7.2. Samenloop terugkeerreserve en vermogen dat niet kan behoren tot door aandeelhouder voortgezette onderneming
 - 3.7.3. Extra dotatie oudedagsreserve (artikel 3.69, eerste lid, onderdeel b Wet IB 2001)
- 4. *Toelichting standaardvoorwaarden*
- 5. *Indiening en behandeling verzoek geruisloze terugkeer*
 - 5.1. *Inhoud verzoek*
 - 5.2. *Termijn voor indiening*
 - 5.3. *Omvang algemene toestemming aan de inspecteur*
 - 5.4. *Afdoening verzoek die onder de algemene toestemming vallen; te stellen voorwaarden*
 - 5.4.1. *Het verzoek wordt ingewilligd*
 - 5.4.2. *Het verzoek wordt afgewezen*
 - 5.4.3. *Het verzoek wordt ingewilligd onder het te stellen van een afwijkend overgangstijdstip*
 - 5.5. *Verzoeken die niet onder de algemene toestemming vallen*
 - 5.6. *Bezwaar tegen de voorwaarden in de beschikking ex artikel 14c, zevende lid, Wet Vpb*
- 6. *Beschikking inzake het bij de voortzettende aandeelhouder nog in aanmerking te nemen ondernemingsverlies*
- 7. *Beschikking vaststelling terugkeerreserve*
- 8. *Verzoek doorschuiven (aanmerkelijk belang) vervreemdingsvoordeel*
 - 8.1. *Inhoud verzoek doorschuiven (aanmerkelijk belang) vervreemdingsoordeel*
- 9. *Intrekking eerdere besluiten*
- 10. *Inwerkingtreding*

2. Systematiek van de regeling

In artikel 14c Wet Vpb is de basis van de geruisloze terugkeer opgenomen. Deze regeling maakt het onder daartoe te stellen voorwaarden mogelijk een door middel van een naamloze of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, of in een hiermee op grond van het achtste lid van dit artikel gelijkgestelde, buitenlandse rechtsvorm gedreven onderneming, geruisloos om te zetten in een onderneming die rechtstreeks voor rekening en risico wordt gedreven van de voortzettende aandeelhouders.

De regeling brengt mee dat de bestaande, gecombineerde vennootschapsbelastingclaim en aanmerkelijkbelangclaim, worden omgezet in een enkelvoudige inkomstenbelastingclaim in box 1. De enkelvoudige inkomstenbelastingclaim na de geruisloze terugkeer bestaat uit het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen die bij de geruisloze terugkeer tot het ondernemingsvermogen gaan behoren van de onderneming van de voortzettende aandeelhouders. De inkomstenbelastingclaim na geruisloze terugkeer kan tevens (mede) tot uitdrukking komen in een zogenoemde terugkeerreserve welke wordt gevormd met toepassing van artikel 3.54a Wet IB 2001.

De vennootschap en al haar aandeelhouders kunnen een gezamenlijk verzoek voor een dergelijke omzetting doen bij de inspecteur die is belast met de aanslagregeling van de te ontbinden vennootschap. Deze inspecteur beslist hierop bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de door mij gestelde voorwaarden zijn opgenomen.

3. Uitleg wettelijke regeling

Deze paragraaf schetst het beleid dat ik hanteer bij de uitleg van de wettelijke regeling.

3.1. Overgangstijdstip; terugwerkende kracht

Het tijdstip van overgang van de heffing van vennootschapsbelasting naar de heffing van inkomstenbelasting – het overgangstijdstip – wordt in beginsel overeenkomstig wet en jurisprudentie bepaald. Om de overgang te vereenvoudigen keur ik goed dat de omzetting met terugwerkende kracht mag plaatsvinden naar de eerste dag van het boekjaar waarin de overgang naar de inkomstenbelasting plaatsvindt.

Verzoeken om terugwerkende kracht naar een ander tijdstip worden niet ingewilligd.

Terugwerkende kracht maximaal 15 maanden

In het geval van terugwerkende kracht dient de ontbinding van de vennootschap te geschieden binnen



vijftien maanden na het overgangstijdstip. Als de ontbinding van de vennootschap niet binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip waarover terugwerkende kracht is verzocht, bestaat er geen bezwaar tegen dat een ander tijdstip wordt gekozen. Uiteraard geldt ook in dat geval de termijn van vijftien maanden voor het nieuw gekozen overgangstijdstip.

De terugwerkende kracht geldt uitsluitend voor de heffing van vennootschaps- en inkomstenbelasting. De inspecteur zal in zijn beschikking als bedoeld in artikel 14c, zevende lid, Wet Vpb het overgangstijdstip vaststellen.

Terugwerkende kracht wordt niet verleend als dat tot gevolg heeft dat een incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald.

Tijdig verzoek terugwerkende kracht

De terugwerkende kracht geschiedt onder de voorwaarde dat de vennootschap en de aandeelhouders schriftelijk verklaren dat zij deze terugwerkende kracht wensen. Dit verzoek om terugwerkende kracht dient binnen negen maanden na het laatste volledige boekjaar van de vennootschap aangetekend worden verzonden naar Belastingdienst, Postbus 13, 6400 AA Heerlen.¹ Als het verzoek om toepassing van artikel 14c Wet Vpb is ingediend binnen negen maanden na de aanvang van het boekjaar waarin de overgang plaatsvindt, is het verzoek om artikel 14c Wet Vpb met terugwerkende kracht toe te passen niet nodig. Voldoende is dan dat het verzoek om toepassing van artikel 14c de aanvang van het boekjaar meldt als het gewenste overgangstijdstip.

Geen terugwerking voor artikel 14c Wet Vpb vereisten

De beoordeling of voldaan wordt aan de wettelijke vereisten voor toepassing van artikel 14c Wet Vpb gaat vooraf aan (eventuele) goedkeuring van terugwerkende kracht en vindt dus plaats naar de toestand op het daadwerkelijke overgangstijdstip, zonder rekening te houden met de eventueel mogelijke terugwerkende kracht. Terugwerkende kracht is slechts mogelijk indien ook op het gewenste eerdere overgangstijdstip aan de wettelijke eisen werd voldaan.

3.2. Holdingstructuren

Indien op het overgangstijdstip sprake is van een holdingstructuur kan dat een belemmering zijn om de faciliteit van de geruisloze terugkeer te kunnen toepassen. Zo zal de holding mogelijk geen materiële onderneming drijven en worden de door de holding gehouden aandelen niet gehouden door een natuurlijk persoon.

Bovenstaande belemmeringen kunnen worden weggenomen door bijvoorbeeld een juridische fusie van de holding en de vennootschap(en). Ook gedacht kan worden aan de overdracht van aandelen in een vennootschap met een materiële onderneming door de holding aan haar aandeelhouder. Het voorgaande geldt niet als daarmee in strijd met doel en strekking van faciliteit wordt gehandeld. Van dat laatste kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de vennootschap die slechts onroerende zaken aan de bestaande IB onderneming van de aandeelhouder ter beschikking stelt. De terbeschikkingstelling vormt voor de vennootschap in dit geval geen onderneming. Om die reden kan geen gebruik worden gemaakt van 14c Wet Vpb. Echter in dit voorbeeld wenst de aandeelhouder van de vennootschap de onroerende zaken zonder afrekening over te brengen naar zijn IB onderneming. Als de vennootschap de bestaande IB onderneming tijdelijk van de aandeelhouder overneemt om daarmee aan de wettelijke eisen van de faciliteit te kunnen voldoen, dan is dit gelet op het geheel aan handelingen, een afwijzingsgrond omdat dit in strijd is met de ratio van 14c Wet Vpb.

3.2.1. Voorafgaande juridische fusie

Bij een juridische fusie kan voor de commerciële verslaggeving met terugwerkende kracht van een ander tijdstip worden uitgegaan dan van het daadwerkelijke fusietijdstip. Ik keur goed dat deze terugwerkende kracht ook doorwerkt naar de fiscale beoordeling van de situatie op het gewenste overgangstijdstip.

Voor zover nodig keur ik goed dat de omstandigheid dat een juridische fusie plaatsvindt met het oog op de toepassing van artikel 14c Wet Vpb, op zich er niet toe leidt dat de juridische fusie in overwe-

¹ Bij deze verzending moet gebruik worden gemaakt van het op www.belastingdienst.nl te verkrijgen geleideformulier "Voorovereenkomst of intentieverklaring". Aangetekend verzenden is verzending van een poststuk waarbij de verzender de zekerheid heeft van verzending (verzendsbewijs van het postbedrijf) en van ontvangst.



gende mate is gericht op ontgaan of uitstellen van belastingheffing als bedoeld in artikel 14b, vijfde lid, Wet Vpb.

3.3. Aandeelhouder

3.3.1. Certificaten

Voor de toepassing van artikel 14c Wet Vpb dienen alle aandelen in het bezit te zijn van natuurlijke personen. Onder bezit wordt in dit verband verstaan: juridische en economische eigendom, waarbij met juridische eigendom wordt gelijkgesteld een ander recht dat volledige zeggenschap geeft over de uitoefening van het aan de aandelen verbonden stemrecht. Bij certificaten van aandelen ontbreekt het vereiste zeggenschapsrecht. Certificaten van aandelen zijn voor de toepassing van artikel 14c Wet Vpb daarom niet met aandelen gelijk te stellen. Artikel 14c Wet Vpb kan wel worden toegepast in geval de aandelen worden gedecertificeerd.

3.3.2. Tijdstip verkrijging aandelen

Het tijdstip waarop aandeelhouderschap ontstaat in de zin van artikel 14c Wet Vpb moet worden bepaald op gelijke wijze als voor het aanmerkelijkbelangregime, gezien het directe verband van artikel 14c Wet Vpb met dit regime. Ook voor artikel 14c Wet Vpb moet daarom, net als voor het aanmerkelijkbelangregime, rekening worden gehouden met obligatoire overeenkomsten inzake de overdracht van aandelen die voorafgaande aan het overgangstijdstip in juridische zin perfect zijn geworden. Het is hierbij niet relevant of voorafgaande aan het overgangstijdstip de uit de overeenkomst voortvloeiende prestaties zijn voldaan. Indien de overeenkomst voorafgaande aan het overgangstijdstip in juridische zin perfect is, wordt de verkrijger – onder voorwaarde – aangemerkt als aandeelhouder, ook als de daadwerkelijke levering van de juridische eigendom later plaatsvindt. Vereist is dan echter wel dat de obligatoire overeenkomst de verkrijger volledige zeggenschapsrecht geeft met betrekking tot de uitoefening van het aan de aandelen verbonden stemrecht (overeenkomstig het in onderdeel 3.3.1 opgemerkte over aandeelhouderschap en afwezigheid van juridische eigendom).

3.4. Voortzetting onderneming

3.4.1. Gerechtigdheid tot vermogen voort te zetten onderneming

Als de faciliteit van de geruisloze terugkeer wordt toegepast door een BV die meerdere aandeelhouders heeft, dienen alle aandeelhouders de onderneming voort te zetten.

Uitgangspunt is dat de gerechtigdheid van de voortzettende aandeelhouders in het samenwerkingsverband gelijk moet zijn aan hun belang als aandeelhouder in de vennootschap (Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 6, p. 30). Als blijkt dat er verschuivingen in de gerechtigdheid zijn opgetreden, vormt dit een afwijzingsgrond voor het verzoek om toepassing van de faciliteit van de geruisloze terugkeer omdat dan strijd met de ratio van artikel 14c Wet Vpb ontstaat.

De waarde van ieders gerechtigdheid via het aandelenbezit moet daarom overeenkomen met de aan een ieder toe te rekenen inbrengwaarde van de vermogensbestanddelen die worden ingebracht in het samenwerkingsverband. In het geval er sprake is van buitenvennootschappelijk vermogen, verhoogt dit de inbrengwaarde met de waarde van het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen dat aan een ieder wordt toegewezen. Bij de bepaling van de gerechtigdheid in het vermogen via het aandelenbezit dient rekening te worden gehouden met de rechten die aan de desbetreffende aandelen kunnen worden toegekend.

De verhouding in de winstverdeling of in de gerechtigdheid tot het vermogen van een na terugkeer aangegaan samenwerkingsverband behoeft om redenen vermeld in de vorige alinea direct na de geruisloze terugkeer niet gelijk te zijn aan de aandelenverhouding van de aandeelhouders in de BV.

Partijen kunnen met een juiste toedeling van het kapitaal in het samenwerkingsverband bereiken dat er tussen hen geen verschuiving in de gerechtigdheid tot het vermogen optreedt. Een juiste toedeling van het kapitaal is mede afhankelijk van de winstverdeling van de firmanten in het samenwerkingsverband.

3.4.2. Gedeeltelijke staking na geruisloze terugkeer

Een gedeeltelijke staking na toepassing van de faciliteit van de geruisloze terugkeer, belemmert niet de toepassing van deze faciliteit. Voor de toepassing van de regeling van de geruisloze omzetting – de tegenhanger van de geruisloze terugkeer – heeft de Hoge Raad op 12 december 2003 twee arresten gewezen (ECLI:NL:HR:2003:BI8115 en ECLI:NL:HR:2003:AF8535). Hierin is beslist dat geruisloze



omzetting is toegestaan ook al worden in samenhang met de inbreng wijzigingen in de aard of de omvang van de ondernemingsactiviteiten aangebracht. Wel dient na die wijzigingen ook ten aanzien van de naamloze of besloten vennootschap waarin de activiteiten worden ingebracht nog sprake te zijn van een voor rekening van die vennootschap gedreven onderneming.

De regeling van de geruisloze terugkeer is blijkens de parlementaire behandeling de tegenhanger van de regeling van de geruisloze omzetting (artikel 3.65 Wet IB 2001). Beide faciliteiten beogen de rechtsvormwijziging van een onderneming, met de intentie van een voortzetting in de gewijzigde rechtsvorm, zo min mogelijk fiscaal te belemmeren. Op basis van een analoge toepassing van genoemde arresten is een gedeeltelijke staking na toepassing van de regeling van de geruisloze terugkeer – bijvoorbeeld als gevolg van de toetreding van een derde – toegestaan, mits hetgeen de aandeelhouder na de wijziging van de omvang van de onderneming voortzet, een onderneming is in de zin van de Wet IB 2001. Evenals bij de geruisloze omzetting geldt ook voor deze regeling dat de overdracht van de onderneming van de vennootschap in de zin van artikel 14c Wet Vpb geen onderdeel mag uitmaken van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van die onderneming.

Het relevante toetsingsmoment voor de beoordeling of de intentie bestaat de gehele onderneming over te dragen of te staken, is het tijdstip van civielrechtelijke overdracht van de onderneming. De feitelijke beoordeling of er op dat tijdstip sprake is van een bovenbedoeld samenstel van rechtshandelingen is aan de bevoegde inspecteur.

3.5. Verliesverrekening

3.5.1. Toepassing artikel 20a Wet Vpb

De hierna beschreven situatie heeft mij aanleiding gegeven goed te keuren dat artikel 20a, eerste lid, Wet Vpb in die situatie en onder vermelde omstandigheden, buiten toepassing blijft.

Een natuurlijke persoon verkrijgt aandelen in een vennootschap met te verrekenen verliezen. Het uiteindelijke belang in de vennootschap is hierdoor in belangrijke mate gewijzigd. Ten tijde van de wijziging van het belang in de vennootschap bestaat het voornemen binnen drie jaar met toepassing van artikel 14c Wet Vpb de rechtsvorm van de onderneming te wijzigen.

Kort gezegd vervalt door artikel 20a, Wet Vpb, het recht op voorwaartse verliesverrekening als het uiteindelijke belang in de vennootschap in belangrijke mate wijzigt en (o.a.) het voornemen bestaat de werkzaamheden binnen drie jaren te laten afnemen tot minder dan 30% ten opzicht van de werkzaamheden bij het begin van het oudste verliesjaar. In het specifieke geval dat het voornemen tot de afname van de omvang van de werkzaamheden van de vennootschap uitsluitend verband houdt met de toepassing van de terugkeerfaciliteit van artikel 14c Wet Vpb, acht ik zo'n uitkomst niet in overeenstemming met de ratio van artikel 14c, derde lid, Wet Vpb. Die bepaling biedt de mogelijkheid de verliezen van de vennootschap voor 20/45 (Wetstekst 2018) deel bij de voortzettende aandeelhouder in aanmerking te nemen.

Ik keur daarom goed dat artikel 20a, eerste lid, Wet Vpb buiten toepassing blijft als de afname van de werkzaamheden als bedoeld in artikel 20a, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb uitsluitend een gevolg is van de ontbinding van de vennootschap in het kader van de toepassing van artikel 14c Wet Vpb.

3.5.2. Welke verliezen gaan mee naar de inkomstenbelasting

De wetgever wil voorkomen dat door de ontbinding van de vennootschap onverrekend gebleven verliezen verloren gaan.² De onverrekend gebleven verliezen van de ontbonden vennootschap worden daarom aangemerkt als ondernemingsverliezen van de voortzettende aandeelhouders, voor zover geleden binnen de voortgezette onderneming en voor een bepaald wettelijk percentage.

Eerder beleid³ nam als uitgangspunt dat deze overgang van verliezen naar de inkomstenbelasting alleen zou gelden voor de verliezen die voorwaarts te verrekenen zijn voorafgaand aan het overgangstijdstip. Dit hield in dat bij een geruisloze terugkeer met ingang van bijvoorbeeld 1 juni 2018 alleen de per ultimo 2017 voorwaarts te verrekenen verliezen in aanmerking kwamen voor de overgang naar de inkomstenbelasting. Verliezen geleden in het boekjaar dat op het overgangstijdstip nog niet was geëindigd waren niet aan te merken als voorwaarts verrekenbare verliezen in de zin van artikel 14c Wet Vpb. In voorkomende gevallen werd beoordeeld in hoeverre zich hierdoor onbillijkheden van

² Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 27 209, nr. 3 blz. 51

³ Het besluit van 27 december 2005, nr. CCP2005/2573M



overwegende aard voordeden die aanleiding zouden geven tot toepassing van de hardheidsclausule. Het eventueel in het slotjaar 2018 geleden verlies kwam dan niet in aanmerking voor overgang naar de inkomstenbelasting, ook niet voor zover dat is ontstaan binnen de door de aandeelhouders voortgezette onderneming.

Zowel tekst van de wet als de bedoeling – het tegengaan van verliesverdamping – staan toe dat alle verliezen die door ontbinding van de vennootschap onverrekenend blijven, worden aangemerkt als ondernemingsverliezen van de voortzettende aandeelhouders, voor zover de verliezen zijn geleden binnen de voortgezette onderneming en voor het wettelijk bepaalde percentage van art 14c, derde lid, Wet Vpb. In het voorbeeld van de vorige alinea komt dus ook het vennootschapsverlies 2018 dat is geleden na het overgangstijdstip in aanmerking voor overgang naar de inkomstenbelasting (voor zover geleden in de voortgezette onderneming en voor het wettelijke percentage).

Het voorgaande beleidsbesluit noemde als vergelijkbaar probleem de situatie waarin een stamrechtverplichting na het overgangstijdstip werd overgedragen aan een verzekeraar. Ook dan ontstaat een te verrekenen verlies (voor zover overig positief resultaat ontbreekt) dat niet vatbaar is voor overgang naar de inkomstenbelasting, als alleen verliezen van vóór het overgangstijdstip hiervoor in aanmerking komen. Voorgaande betekent dat ook het verlies uit overdracht van de stamrechtverplichting geleden na het overgangstijdstip in aanmerking komt voor overgang naar de inkomstenbelasting (voor het wettelijke percentage en voor zover overig positief resultaat ontbreekt).

3.5.3. Volgorde verrekening ondernemingsverliezen en overige verliezen

In artikel 20, vierde lid, Wet Vpb is bepaald dat verrekening van verliezen plaatsvindt in de volgorde waarin zij zijn ontstaan. Voor de toepassing van artikel 14c, derde lid, Wet Vpb kan dit verlies bestaan uit twee gedeelten, enerzijds een gedeelte dat bij de voortzettende aandeelhouder in aanmerking kan worden genomen, anderzijds een gedeelte dat na de liquidatie van de vennootschap verloren gaat (omdat het niet geleden is binnen de door de aandeelhouders voortgezette onderneming).

Gelet op doel en strekking van de verliesbepalingen in artikel 14c Wet Vpb, keur ik goed dat als een verlies van een bepaald jaar gedeeltelijk is verrekend, dit gedeelte zo veel mogelijk geacht wordt te behoren tot het gedeelte van de verliezen dat niet is geleden in de uitoefening van de onderneming die wordt voortgezet. Hierdoor worden voor de voort te zetten ondernemingsactiviteiten de verliescompensatiemogelijkheden geoptimaliseerd.

3.5.4. Voortgezette onderneming meer dan onderneming vennootschap. Toepassing artikel 3.150, zevende lid, Wet IB 2001

In artikel 3.150, zevende lid, Wet IB 2001 is de verrekening van het verlies dat op grond van de geruisloze terugkeer bij de voortzettende aandeelhouder in aanmerking mag worden genomen, beperkt tot de winst uit de voortgezette onderneming. Als na de terugkeer de onderneming van de vennootschap en een reeds voor het overgangstijdstip door de voortzettende aandeelhouder gedreven onderneming tot dezelfde subjectieve onderneming gaan behoren, geldt voor de verliesverrekening het volgende. Ter illustratie wordt uitgegaan van een commanditaire vennootschap met de vennootschap als commandite en de aandeelhouder als beherend vennoot.

De door de aandeelhouder als beherend vennoot vóór het overgangstijdstip genoten winst is geen winst uit de voortgezette onderneming als bedoeld in artikel 3.150, zevende lid, Wet IB 2001, omdat deze winst voorafgaande aan de voortzetting is gerealiseerd. Hierdoor zijn de bij de voortzettende aandeelhouder in aanmerking te nemen verliezen van de vennootschap niet verrekenbaar met winsten uit jaren voorafgaande aan het overgangstijdstip.

Na de geruisloze terugkeer gaan de voortgezette commanditaire deelname van de vennootschap en de door de voortzettende aandeelhouder als beherende vennoot gedreven onderneming behoren tot dezelfde subjectieve onderneming van de voortzettende aandeelhouder. Het verlies dat op grond van de geruisloze terugkeer bij de voortzettende aandeelhouder in aanmerking mag worden genomen, is vanaf het overgangstijdstip verrekenbaar met de volledige winst van de subjectieve onderneming zoals deze door de geruisloze terugkeer is ontstaan.

3.6 Vermogensetikettering

3.6.1. Vermogensetikettering bij voortzettende aandeelhouder

Als de vennootschap wordt ontbonden met toepassing van de terugkeerfaciliteit dient gelet op artikel 14c, eerste lid, Wet Vpb de aandeelhouder de onderneming voort te zetten met alle vermogensbestanddelen van de vennootschap die hij in het kader van de ontbinding verkrijgt. Hierop maakt artikel



14c, vierde lid, onderdeel a, Wet Vpb slechts een uitzondering voor de vermogensbestanddelen van de vennootschap die niet kunnen gaan behoren tot het vermogen van de door de aandeelhouder voort te zetten onderneming.

Een voortzettende aandeelhouder heeft bij toepassing van de geruisloze terugkeer dus niet de keuzemogelijkheid om vermogensbestanddelen die hij van de te ontbinden vennootschap verkrijgt en die zowel binnen de onderneming als voor privé worden aangewend (keuzevermogen), binnen de grenzen der redelijkheid al dan niet tot het ondernemingsvermogen te rekenen.

3.6.1.1. Deelnemingen met gecombineerd karakter

De aandeelhouder dient bij toepassing van de faciliteit van artikel 14c Wet Vpb, de onderneming van de vennootschap voort te zetten met alle vermogensbestanddelen van de vennootschap die hiertoe kunnen gaan behoren. Dit impliceert dat ook deelnemingen met een gecombineerd zakelijk en privé karakter (keuzevermogen) verplicht tot het vermogen van de voortgezette onderneming worden gerekend.

Ik keur goed dat een dergelijk aandelenbezit met een gecombineerd karakter dat als keuzevermogen is aan te merken, in afwijking van de hoofdregel vermeld onder 3.6.1., niet wordt gerekend tot het vermogen van de voort te zetten onderneming (box 1) maar tot het privé-vermogen (box 2 of box 3) van de voortzettende aandeelhouder. Op deze wijze wordt voorkomen dat de waardeangroei van deze aandelen na de geruisloze terugkeer tegen het hogere box 1 tarief in de heffing wordt betrokken.

3.7. Diversen

3.7.1. Noodzaak exacte waardebepaling vermogensbestanddelen

In beginsel moeten bij elke geruisloze terugkeer alle stille reserves exact worden berekend. Deze reserves zijn immers onderdeel van zowel de berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang als van de berekening van de terugkeerreserve. Echter, in veel gevallen is de exacte waarde van de stille reserves voor de geruisloze terugkeer feitelijk niet van belang. Voor het inkomen uit aanmerkelijk belang is de stille reserve in beginsel niet van belang vanwege de aanmerkelijk belang vrijstelling bij terugkeer. Voor de terugkeerreserve waarnaar het aanmerkelijk belang inkomen wordt doorgeschoven is de stille reserve meestal niet van belang, omdat een stille reserve in de terugkeerreserve meestal leidt tot bijtelling en aftrek van een gelijk bedrag. Bijtelling en aftrek zijn in de terugkeerreserve alleen gelijk als de stille reserve zowel is vrijgesteld door de toepassing van artikel 14c Wet Vpb als is vrijgesteld door de toepassing van artikel 4.42a Wet IB 2001. In de volgende niet limitatieve bedoelde voorbeelden zijn beide vrijstellingen niet gelijk van toepassing en is daarom aftrek en bijtelling niet aan elkaar gelijk. Daarom moet de waarde dus wel exact worden vastgesteld.

- Bij toepassing van een objectieve vrijstelling. Voorbeelden daarvan zijn artikel 3.11 Wet IB 2001 (vrijstelling voor bosbedrijf) en artikel 3.12 Wet IB 2001 (landbouwvrijstelling) en artikel 13 Wet Vpb (deelnemingsvrijstelling). Bij de ontbinding van de vennootschap wordt voor de desbetreffende vermogensbestanddelen het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer namelijk niet vrijgesteld door de toepassing van de terugkeerciliteit van artikel 14c Wet Vpb. Dit verschil behoort immers door de toepassing van de objectieve vrijstelling niet tot de winst.
Wel rust op deze stille reserves een aanmerkelijk belangclaim die op verzoek van de aandeelhouder op grond van artikel 4.42a Wet IB 2001 niet in aanmerking wordt genomen, maar wordt omgezet in een terugkeerreserve als bedoeld in artikel 3.54a Wet IB 2001.
- Als de vennootschap aanspraak kan maken op voorwaartse verrekening van verliezen. In verband met de verrekening van deze verliezen met de stille en fiscale reserves als bedoeld in artikel 14c, tweede lid, Wet Vpb, is het ook dan relevant de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen vast te stellen.

Als niet wordt verzocht om de vrijstelling van artikel 4.42a Wet IB 2001 zijn aftrek en bijtelling in de terugkeerreserve ook niet gelijk. In dat geval bedraagt het vervreemdingsvoordeel dat op grond van artikel 4.42a Wet IB 2001 buiten aanmerking blijft nihil. Voor de vermindering van dit vervreemdingsvoordeel wordt wel rekening gehouden met de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen. De negatieve terugkeerreserve die hierdoor ontstaat, voorkomt dat de aanmerkelijkbelangclaim waarover reeds inkomstenbelasting is betaald, nogmaals in aanmerking wordt genomen bij de latere realisatie in de voortgezette onderneming van de doorgeschoven stille reserves in de van de vennootschap verkregen vermogensbestanddelen. Ook in deze situatie is het dus noodzakelijk de waarde in het economische verkeer van de desbetreffende vermogensbestanddelen vast te stellen.



3.7.2 Samenloop terugkeerreserve en vermogen dat niet kan behoren tot door aandeelhouder voortgezette onderneming

Vermogen dat niet kan gaan behoren tot het vermogen van de door de aandeelhouders voortgezette onderneming, wordt voor het inkomen uit aanmerkelijk belang op reguliere wijze in aanmerking genomen. Gebleken is dat onder omstandigheden deze separate en reguliere behandeling van – dit kort gezegd – overige vermogen lijkt te leiden tot een verstoring van de beoogde gelijkheid van de inkomstenbelastingclaim voor en na de omzetting. Hieronder schets ik enkele van dergelijke situaties waarin deze verstoring lijkt op te treden en waarin ik door een redelijke wetsuitleg, dan wel voor zover nodig goedkeurend, deze verstoring voorkom.

3.7.2.1 Terugkeerreserve en schuld vennootschap aan voortzettende aandeelhouder

Een verstoring van de belastingclaim zoals hiervoor bedoeld doet zich voor als het totaal van de vermogensbestanddelen die niet kunnen gaan behoren tot de onderneming die wordt voortgezet, een negatieve vermogenswaarde vertegenwoordigen. Deze situatie kan zich met name voordoen bij aanwezigheid van een schuld van de vennootschap aan de aandeelhouder.

Dit kan worden geïllustreerd met het volgende voorbeeld:

Voorbeeld

Fiscale balans BV op overgangstijdstip

Ondernemingsgebonden activa	1.000	Aandelenkapitaal	40
Overige activa	50	Winstreserves	60
		schuld aan aandeelhouder	950

In de activa schuilen geen stille reserves. De vennootschap heeft geen aanspraak op te verrekenen verliezen. De schuld aan de aandeelhouder gaat door vermenging teniet en gaat daarom niet behoren tot de vermogensbestanddelen van de voortgezette onderneming.

De terugkeerreserve wordt in dit geval als volgt berekend bij strikte toepassing van de wet:

Waarde van de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt voortgezet	1.000
Af: Evenredig gedeelte verkrijgingsprijs	40
Vrijgestelde a.b. voordeel	960
Doorgeschoven stille reserves (vrijstelling art. 14c Wet Vpb Vpb)	nihil
Saldo a.b. vrijstelling en doorgeschoven stille reserves	960

Terugkeerreserve is 50% van 960 = 480

De schuld aan de aandeelhouder die niet gaat behoren tot de voortgezette onderneming wordt op de reguliere wijze in het kader van de liquidatie van de vennootschap in aanmerking genomen. De uitkering in het kader van de liquidatie van de vennootschap bestaat uit bezittingen 50 -/- schulden 950. De liquidatie-uitkering bedraagt ten minste nihil; een negatieve waarde komt niet als negatieve liquidatie-uitkering tot uitdrukking. De verkrijgingsprijs van de aandelen is volledig toegerekend aan het gedeelte van de onderneming dat met toepassing van artikel 14c Wet Vpb wordt voortgezet door de aandeelhouders, daarom bedraagt het evenredig gedeelte van de verkrijgingsprijs toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen die niet gaan behoren tot de onderneming die wordt voortgezet nihil. Vervreemdingsvoordeel nihil -/- verkrijgingsprijs nihil = inkomen uit aanmerkelijk belang nihil.

Toepassing van het wettelijke systeem leidt ertoe dat in het voorbeeld de aanmerkelijkbelangclaim voorafgaande aan de geruisloze terugkeer van 15 (=25%x60) wordt omgezet een inkomstenbelastingclaim in de winstfeer van 240 (=50% x 480 terugkeerreserve). Deze verhoging van de belastingclaim wordt veroorzaakt doordat het tenietgaan van de schuld van de vennootschap aan de aandeelhouder in het kader van de ontbinding van de vennootschap fiscaal niet in aanmerking kan worden genomen.

Deze verhoging van de belastingclaim acht ik onverenigbaar met de bedoeling van de wetgever. Ik keur daarom goed dat bij de bepaling van de terugkeerreserve de waarde van de vermogensbestanddelen van de onderneming wordt verminderd met de schuld van de vennootschap aan de aandeelhouder, zoals die schuld na toepassing van de 12e standaardvoorwaarde op de balans van de



vennootschap is gepasseiveerd, voor zover deze bij de ontbinding van de vennootschap niet tot uitdrukking komt in het totale vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat de ontbinding en vereffening van de vennootschap is voltooid.

Door de goedkeuring wordt de terugkeerreserve nu als volgt berekend:

Waarde van de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt voortgezet	1.000
Af: Schuld aan aandeelhouder na verrekening met overige activa (950-/-50)	900
Af: Evenredig gedeelte verkrijgingsprijs	40
Saldo is vrijgesteld a.b. voordeel	60
Doorgeschoven stille reserves (vrijstelling art. 14c Wet Vpb Vpb)	nihil
Saldo a.b. vrijstelling en doorgeschoven stille reserves	60

Terugkeerreserve is 50% van 60 = 30.

Rekening houdend met een IB tarief van 50%⁴ bedraagt de belastingclaim op de terugkeerreserve dan 50% van 30= 15 en is dus gelijk aan de aanmerkelijkbelangclaim voorafgaande aan de geruisloze terugkeer (25% x 60 = 15).

3.7.2.2. Afstorting pensioenverplichting na overgangstijdstip

Een verwant probleem als in het vorige onderdeel kan zich voordoen als de pensioenverplichting is overgedragen aan een nieuw opgerichte pensioen-BV, terwijl de koopsom schuldig is gebleven. De hiernavolgende twee situaties kunnen zich voordoen.

- De overdracht van de pensioenverplichting heeft plaatsgevonden voorafgaand aan het overgangstijdstip. De schuld aan de pensioen-BV is een schuld die kan gaan behoren tot het vermogen van de voort te zetten onderneming. In die situatie komt de schuld dan ook tot uitdrukking in het vervreemdingsvoordeel dat met toepassing van artikel 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt berekend alsmede in de terugkeerreserve. Aan de goedkeuring van het voorgaande onderdeel wordt niet toegekomen.
- De overdracht van de pensioenverplichting vindt plaats na het overgangstijdstip. De schuld aan de pensioen-BV kan dan niet tot uitdrukking zijn gekomen in het vervreemdingsvoordeel als bedoeld in artikel 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001 en daarmee ook niet in de terugkeerreserve. Dan kan zich wel een situatie voordoen als bedoeld in het vorige onderdeel.

Het volgende voorbeeld maakt bovenstaande inzichtelijk:

Balans op overgangstijdstip

Activa	400	Aandelenkapitaal	20
		Winstreserve	80
		Schulden onderneming	200
		Pensioen digra	100
Totaal	400	Totaal	400

Alle activa en passiva kunnen gaan behoren tot het vermogen van de onderneming die wordt voortgezet. Stille reserves zijn niet aanwezig. De berekening van de terugkeerreserve is op basis van de artikelen 3.54a en 4.34 Wet IB 2001, met inachtneming van de goedkeuring als bedoeld in onderdeel 3.7.2.1, als volgt:

Waarde van de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt voortgezet (inclusief schuld aan de pensioen BV)	100 (=400-/-200-/-100)
Af: Verrijgingsprijs	20
Saldo = a.b. vrijstelling	80

⁴ Dti tarief is globaal het hoogste IB tarief. Het gaat bij de terugkeerreserve immers om een globaal evenwicht tussen de claims vóór en na de geruisloze terugkeer.



Doorgeschoven stille reserves (vrijstelling art. 14c Wet Vpb)	nihil
Saldo a.b. vrijstelling en doorgeschoven stille reserves	80

Terugkeerreserve is 50% van 80 = 40

Deze terugkeerreserve leidt te zijner tijd tot een heffing van 20 (50% IB x 40). Dit komt overeen met de oorspronkelijke enkelvoudige aanmerkelijkbelangclaim van 25% op de winstreserve ad 80.

Zonder de toepassing van de goedkeuring van de vorige paragraaf zou het vervreemdingsvoordeel 100 hoger bedragen en daarmee de terugkeerreserve 50 hoger bedragen. Dan zou de belastingclaim na toepassing van de terugkeerregeling hoger zijn dan vóór toepassing van de terugkeerregeling.

3.7.2.3. Terugkeerreserve en negatief vermogen voortgezette onderneming

Hierboven was het vermogen dat niet kan behoren tot de voortgezette onderneming negatief. Denkbaar is echter ook dat het vermogen van de voortgezette onderneming zelf per saldo negatief is en dat het overige vermogen positief is. Ook in die situatie dreigt een verstoorde belastingclaim als beide saldi volledig gescheiden worden behandeld. Op grond van een redelijke wetstoepassing zal in de volgende situaties saldering moeten plaatsvinden.

Bij een per saldo positief vermogen van de vennootschap wordt de eventuele negatieve waarde van de vermogensbestanddelen die gaan behoren tot de onderneming die wordt voortgezet, in mindering gebracht op de liquidatie-uitkering die betrekking heeft op het overige vermogen. Er wordt geen terugkeerreserve gevormd, behoudens voor zover er na saldering een verlies uit aanmerkelijk belang zou ontstaan. In dat geval wordt de terugkeerreserve gesteld op 50% van het bedoelde verlies uit aanmerkelijk belang en wordt geen verlies in aanmerking genomen.

Bij een per saldo negatief vermogen van de vennootschap wordt geen splitsing van de liquidatie-uitkering in aanmerking genomen die leidt tot het in aanmerking nemen van een (positieve) liquidatie-uitkering. Er vindt geen afrekening plaats over het positieve gedeelte dat niet gaat behoren tot het vermogen van de onderneming die wordt voortgezet. De verkrijgingprijs wordt in dat geval geheel in de terugkeerreserve (artikel 3.54a Wet IB 2001) opgenomen.

Voorbeeld 1a

Balans op overgangstijdstip

Ondernemingsgebonden activa	40	Aandelenkapitaal	180
Vordering op de aandeelhouder	410	Algemene reserve	70
		Ondernemingspassiva	200
	450		450

Er vindt directe aanmerkelijk belangheffing plaats:

Vordering op aandeelhouder	410
Af: waarde ondernemingsvermogen	160 -/-
Saldo	250
Af: evenredig deel verkrijgingsprijs	180 -/-
Vervreemdingsvoordeel	70

Voorbeeld 1b

Balans op overgangstijdstip

Ondernemingsgebonden activa	40	Aandelenkapitaal	180
Vordering op de aandeelhouder	310	Algemene reserve	-/- 30
		Ondernemingspassiva	200
	350		350

Er vindt geen directe aanmerkelijk belangheffing plaats:

Vordering op aandeelhouder	310
----------------------------	-----



Af: deel waarde ondernemingsvermogen	160 -/-
Saldo	150
Af: evenredig deel verkrijgingsprijs	180 -/-
Vervreemdingsvoordeel	30 -/-

Er kan een terugkeerreserve worden gevormd van negatief 15 (50% van -/- 30)

3.7.5. Extra dotatie oudedagsreserve (artikel 3.69, eerste lid, onderdeel b Wet IB 2001)

Gelet op de ongewenste gevolgen bij toepassing van de regeling van artikel 3.129 Wet IB 2001 (stakingslijfrente) indien een extra dotatie aan de oudedagsreserve heeft plaatsgevonden op grond van artikel 3.69, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001, keur ik het volgende goed.

Het betreft de situatie waarin als gevolg van de toepassing van de faciliteit van de geruisloze terugkeer een extra dotatie aan de oudedagsreserve heeft plaatsgevonden ter grootte van de lijfrente die eerder in het kader van een afname van een oudedagsreserve van de belastingplichtige was gevormd, terwijl op enig tijdstip na de toepassing van geruisloze terugkeerciliteit een staking van de onderneming plaatsvindt waarbij stakingswinst wordt behaald.

Artikel 3.129 Wet IB 2001 biedt de mogelijkheid een van het inkomen aftrekbare lijfrente te bedingen voor de met of bij staking van een (gedeelte van een) onderneming behaalde winst tot maximaal de in genoemde bepaling opgenomen bedragen. Deze (maximum) bedragen dienen ingevolge het eerste lid van die bepaling te worden verminderd met (het bedrag aan) reeds opgebouwde voorzieningen. Het derde lid van de bepaling merkt als een reeds opgebouwde voorziening aan, de bedragen die op grond van artikel 3.128 Wet IB 2001 in voorgaande kalenderjaren in aanmerking zijn genomen. Dit zou betekenen dat de lijfrente die is bedongen met toepassing van artikel 3.128 Wet IB 2001 in mindering dient te komen op de in artikel 3.129 Wet IB 2001 genoemde maxima, ook na toepassing van artikel 3.69, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Ik acht dat ongewenst en keur dan ook goed dat de in artikel 3.129, eerste lid, juncto derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 bedoelde vermindering niet hoeft plaats te vinden indien en voor zover met toepassing van artikel 3.69, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 een extra dotatie aan de oudedagsreserve heeft plaatsgevonden. Ik merk op dat artikel I, onderdeel S, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 meebrengt dat de hiervoor genoemde vermindering met reeds opgebouwde voorzieningen eveneens dient plaats te vinden voor een met toepassing van artikel 45a, vierde lid, Wet IB 1964 bedongen (oudedagsreserve) lijfrente. De hiervoor bedoelde goedkeuring is in die situatie eveneens van toepassing.

4 Toelichting op de standaardvoorwaarden

4.1. Eerste standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Financiering van de verkregen onderneming

Schulden ter financiering van de verwerving op of na het overgangstijdstip van vermogensbestanddelen van de vennootschap die gaan behoren tot het vermogen van de voortgezette onderneming, worden tot het bedrag van de door de vennootschap betaalbaar gestelde liquidatie-uitkeringen gerekend tot de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Onder het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering wordt voor de toepassing van de eerste volzin niet begrepen de voortzetting van de onderneming als bedoeld in artikel 4.16, vijfde lid, Wet IB 2001."

Toelichting

De voorwaarde ziet uitsluitend op de verwerving van vermogensbestanddelen tegen een tegenprestatie, als de aandeelhouder de tegenprestatie financiert met vreemd vermogen. De voorwaarde beoogt te voorkomen dat in de onderneming werkzaam eigen vermogen wordt vervangen door vreemd vermogen met renteaftrek in box 1, terwijl het voordeel uit het bij de vennootschap vrijgemaakte eigen vermogen na liquidatie wordt belast tegen het tarief van box 3. De verhouding tussen het eigen vermogen en vreemde vermogen waarmee de onderneming voorafgaand aan de geruisloze terugkeer en na deze terugkeer is gefinancierd, kan door deze verwerving aanzienlijk wijzigen. De vermogenspositie van de aandeelhouder wijzigt echter niet voor zover hij de tegenprestatie terugkrijgt als liquidatie-uitkering. De verwerving van vermogensbestanddelen tegen een tegenprestatie, die vervolgens als liquidatie-uitkering betaalbaar wordt gesteld, wordt door de voorwaarde behandeld als liquidatie-uitkering.

Als de tegenprestatie niet terugkomt bij de aandeelhouder als liquidatie-uitkering ontstaat niet het ongewenste effect van renteaftrek in box 1 en heffing over de beleggingsresultaten in box 3. De voorwaarde bepaalt daarom dat de schuld slechts wordt aangemerkt als box 3 vermogen tot het



bedrag van de liquidatie-uitkering die betaalbaar wordt gesteld. Als de vennootschap, naast de vermogensbestanddelen die gaan behoren tot de onderneming die met toepassing van artikel 14c Wet Vpb wordt voortgezet, niet beschikt over voldoende vermogen om aan haar overige verplichtingen te voldoen, zal een overeengekomen tegenprestatie voor de overdracht van de onderneming geheel of gedeeltelijk kunnen worden aangewend om deze verplichtingen te voldoen. De koopsom wordt in dat geval niet direct of indirect volledig omgezet in een liquidatie-uitkering. De schuld kwalificeert in dat geval voor het desbetreffende gedeelte als ondernemingsvermogen in box 1.

Voorbeeld

Een vennootschap heeft naast de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming door de aandeelhouder wordt voortgezet, waarde € 400.000, uitsluitend een lijfrenteverplichting aan de aandeelhouder met een waarde van € 250.000. Deze lijfrenteverplichting is in het verleden gevormd in verband met de winst bij staking van de onderneming. De onderneming wordt tegen de werkelijke waarde aan de aandeelhouder verkocht na het overgangstijdstip. De koopsom ad € 400.000 wordt door de aandeelhouder volledig gefinancierd. De lijfrente wordt in verband met de ontbinding van de vennootschap afgestort bij een professionele verzekeraar.

De door de vennootschap ontvangen koopsom wordt in dit geval voor € 250.000 aangewend voor de overdracht van de lijfrenteverplichting. Het overige gedeelte van de tegenprestatie ad € 150.000 wordt als liquidatie-uitkering aan de voortzettende aandeelhouder ter beschikking gesteld. Het gedeelte van de lening dat overeenkomt met de omvang van de liquidatie-uitkering ad € 150.000 wordt gerekend tot de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Het resterende gedeelte van de lening gaat behoren tot het ondernemingsvermogen.

Als er meer voortzettende aandeelhouders zijn, is het mogelijk dat slechts één of enkele van hen voor de verkrijging van hun gedeelte van de voort te zetten onderneming een tegenprestatie leveren. Ook in die situatie vindt de allocatie van de schuld bij deze voortzettende aandeelhouder(s) plaats rekening houdende met het totale bedrag van de liquidatie-uitkeringen als bedoeld in de eerste volzin van deze voorwaarde, en niet uitsluitend met het aan de desbetreffende aandeelhouder betaalbaar gestelde gedeelte van deze liquidatie-uitkeringen. De totale externe financiering bij de gezamenlijke voortzettende aandeelhouders wordt tot het bedrag van de liquidatie-uitkeringen toegerekend aan box 3. Als meer aandeelhouders hun verkrijging geheel of gedeeltelijk met vreemd vermogen hebben gefinancierd, wordt de totale liquidatie-uitkering toegerekend aan ieder van deze aandeelhouders voor het gedeelte dat overeenkomt met de verhouding van ieders gedeelte van de externe financieringen tot het totaal van deze externe financieringen.

4.2. Tweede standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Financiering van de aandelen in de vennootschap

a. Financiering van de aandelen in de vennootschap

Als aandelen in de vennootschap zijn verworven van een rechtspersoon waarin de aandeelhouder, al dan niet met zijn partner of een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, voor ten minste een derde gedeelte onmiddellijk of middellijk gerechtigd is, geldt het volgende. Schulden die in de drie jaar voorafgaand aan het overgangstijdstip zijn aangegaan ter financiering van een verwerving als hiervoor bedoeld, worden geacht te zijn aangegaan ter financiering van aandelen in de vervreemde rechtspersoon."

Toelichting

Als de voortzettende aandeelhouder de verwerving van de aandelen in de vennootschap financiert met vreemd vermogen, is de verschuldigde rente op deze schuld in box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) aftrekbaar als kosten van reguliere voordelen. Voor zover deze schuld verband houdt met de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet, zal zij bij of als gevolg van de ontbinding van de vennootschap kunnen gaan behoren tot het vermogen van de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet. Hierdoor kan de verhouding aanzienlijk wijzigen tussen het werkzame eigen vermogen en vreemde vermogen waarmee de onderneming voorafgaand aan de geruisloze terugkeer en na deze terugkeer is gefinancierd. Voor zover de aandelen zijn verkregen van een met de voortzettende aandeelhouder gelieerde vennootschap, leidt deze wijziging in het vermogen tot een resultaat dat niet verenigbaar is met doel en strekking van de geruisloze terugkeer. Door de verwerving van de aandelen tegen een tegenprestatie van een gelieerde vennootschap, wordt bij deze gelieerde vennootschap namelijk vermogen liquide gemaakt dat vervolgens aan de aandeelhouder als dividend kan worden uitgekeerd. De voorwaarde beoogt te voorkomen dat in de onderneming werkzaam eigen vermogen wordt vervangen door vreemd vermogen met renteaftrek in box 1, terwijl



het voordeel uit het vrijgemaakte eigen vermogen van de gelieerde vennootschap na uitkering wordt belast tegen het tarief van box 3.

(vervolgtekst voorwaarde 2)

“b. Financiering onderneming; verkrijging van gelieerde vennootschap

Als de vennootschap vermogensbestanddelen verwerft van een rechtspersoon waarin de aandeelhouder, al dan niet met zijn partner of een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, ten tijde van de verwerving voor ten minste een derde gedeelte onmiddellijk of middellijk gerechtigd is, geldt het volgende. Schulden die in de drie jaar voorafgaand aan het overgangstijdstip zijn aangegaan ter financiering van een verwerving als hiervoor bedoeld, worden geacht te zijn aangegaan ter financiering van aandelen in de vervreemdende rechtspersoon.”

Toelichting

De voorwaarde beoogt – gelijk de eerder genoemde voorwaarden – te voorkomen dat in de onderneming werkzaam eigen vermogen wordt vervangen door vreemd vermogen met renteaftrek in box 1, terwijl het voordeel uit het vrijgemaakte vermogen van de gelieerde vennootschap na uitkering belast wordt tegen het tarief van box 3. In de voorwaarde wordt geregeld dat de schuld die is aangegaan door de vennootschap ter verwerving van de onderneming, bij fictie wordt aangemerkt als aangegaan door de aandeelhouder ter financiering van de aandelen in de vervreemdende rechtspersoon.

4.3 Derde standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde)“ Toerekening van de passiva van de vennootschap

Indien en voor zover een gedeelte van de activa van de vennootschap niet kan gaan behoren tot het vermogen van de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet, en dit gedeelte tevens geen functie vervult ter dekking van verplichtingen en voorzieningen van de vennootschap die naar hun aard niet kunnen gaan behoren tot het vermogen van de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet, wordt dit gedeelte van de activa zo veel mogelijk geacht te zijn gefinancierd met de rentedragende schulden van de vennootschap. Voor de toerekening van de schulden aan dit gedeelte van de activa worden schulden met het hoogste rentepercentage als eerste in aanmerking genomen. Bij de toerekening worden de activa gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.

Voor de toepassing van de voorwaarde worden dividenduitkeringen welke hebben plaatsgevonden in de aan het overgangstijdstip voorafgaande drie jaren, op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip, bij fictie tot het bruto bedrag aangemerkt als activa welke geen functie vervullen binnen de onderneming die wordt voortgezet. Het voorgaande geldt eveneens met betrekking tot terugbetaling van op aandelen gestort kapitaal onder vermindering van de nominale waarde van de desbetreffende aandelen bij statutenwijziging, plaatsgevonden binnen drie jaren voorafgaand aan het overgangstijdstip.”

Toelichting

Activa die bij de aandeelhouder geen deel (kunnen) uitmaken van de voorgezette onderneming, bijvoorbeeld zogenoemde overtollige beleggingen, zullen bij de aandeelhouder worden belast tegen het lagere tarief van box 3.

De voorwaarde bepaalt dat de rentedragende schulden bij voorrang toegerekend worden aan de overtollige activa. De rente op deze schulden is dan niet aftrekbaar tegen het hogere tarief van box 1, waarin de onderneming wordt belast. Deze toerekening van schulden aan zogenoemde overtollige activa voorkomt discussie over de toerekening van vreemd vermogen bij aanwezigheid van overtollige activa. De uitkomst is redelijk, omdat de vennootschap de overtollige activa kan aanwenden om de hier aan toegerekende schulden direct af te lossen.

Gelet op de mogelijkheid tot het ontgaan van met de voorwaarde beoogde gevolgen, dienen dividenduitkeringen gedaan in de drie jaren voorafgaand aan het overgangstijdstip, bij fictie tot het bruto bedrag te worden aangemerkt als, op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip aanwezige, activa die geen functie (kunnen) vervullen binnen de onderneming die wordt voortgezet. Hierdoor vindt de kwalificatie van de schulden als bedoeld in de derde voorwaarde, plaats alsof de dividenduitkeringen niet waren gedaan. Het voorgaande geldt eveneens met betrekking tot terugbetaling van op aandelen gestort kapitaal onder vermindering van de nominale waarde van de



desbetreffende aandelen bij statutenwijziging, plaatsgevonden binnen drie jaren voorafgaand aan het overgangstijdstip.

4.4. Vierde standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Ontbindingstermijn

De vennootschap verstrekt binnen drie maanden na de dagtekening van de beschikking waarvan deze voorwaarden onderdeel uitmaken, aan de voor de heffing van de vennootschapsbelasting bevoegde inspecteur, een uittreksel uit de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven, waaruit het ontbindingsbesluit blijkt als bedoeld in artikel 19, eerste lid, onder a, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. In bijzondere gevallen kan deze termijn op verzoek door de inspecteur worden verlengd."

Toelichting

Met de voorwaarde wordt een beperking gesteld aan de termijn die verstrijkt tussen de fiscaal begeleide overgang van de heffing van vennootschapsbelasting naar de heffing van inkomstenbelasting en de ontbinding van de vennootschap. Nadat de voorwaarden kenbaar zijn gemaakt waaronder de terugkeerfaciliteit wordt verleend, is er geen aanleiding het ontbindingsbesluit langer uit te stellen. De voorwaarde stelt daarom een termijn van drie maanden waarbinnen het bewijs van inschrijving van het ontbindingsbesluit in het handelsregister aan de voor de heffing van de vennootschapsbelasting bevoegde Inspecteur wordt verstrekt. De Inspecteur mag in bijzondere gevallen deze termijn te verlengen. Van een bijzondere omstandigheid in dit kader is sprake als de oorzaak van de termijnoverschrijding buiten de beïnvloedingssfeer van de vennootschap of de voortzettende aandeelhouder ligt.

4.5. Vijfde standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Vereffeningstermijn

De vennootschap verstrekt binnen negen maanden na de dagtekening van de beschikking waarvan deze voorwaarden onderdeel uitmaken, aan de voor de heffing van de vennootschapsbelasting bevoegde Inspecteur, een uittreksel uit de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven, waaruit de opgaaf blijkt van de beëindiging van de vereffening als bedoeld in artikel 19, zesde lid, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. In bijzondere gevallen kan deze termijn op verzoek door de Inspecteur worden verlengd."

Toelichting

De ontbinding van de vennootschap wordt voltooid door de beëindiging van de vereffening van de vennootschap. Het stellen van een termijn aan de vereffening voorkomt vertraging in de liquidatie van de vennootschap en hiermee uitstel in de belastingheffing. De Inspecteur is bevoegd in bijzondere gevallen de termijn te verlengen. Van een bijzondere omstandigheid in dit kader is sprake als de oorzaak van de termijnoverschrijding buiten de beïnvloedingssfeer van de vennootschap of de voortzettende aandeelhouder ligt.

4.6. Zesde standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Aansprakelijkheid voortzettende aandeelhouder voor vennootschapsbelasting

De voortzettende aandeelhouder betaalt, als ware het zijn eigen schuld, op vordering van de Ontvanger aanslagen vennootschapsbelasting voor zover de te betalen belasting betrekking heeft op het alsnog in de heffing van vennootschapsbelasting betrekken van winst die door de toepassing van artikel 14c Wet Vpb bij de vennootschap eerder niet in aanmerking is genomen. De eerste volzin is slechts van toepassing als de vennootschap niet aan deze verplichtingen voldoet. De betaling van deze belastingbedragen is uitgesloten van aftrek bij het bepalen van de winst uit de voortgezette onderneming. Als de vennootschap meer aandeelhouders heeft, bedraagt de vordering per aandeelhouder ten hoogste het gedeelte dat overeenkomt met de verhouding tussen zijn gerechtigdheid in de vennootschap en de totale gerechtigdheid in de vennootschap."

Toelichting

Vanaf het overgangstijdstip wordt winst uit de onderneming van de vennootschap die door de aandeelhouder wordt voortgezet, bij de voortzettende aandeelhouder in de inkomstenbelastingheffing begrepen. Na het afgeven van de beschikking kan alsnog, bijvoorbeeld door overschrijding van de termijn van ontbinding of vereffening, blijken dat de terugkeerfaciliteit van artikel 14c Wet Vpb niet van toepassing is. In deze gevallen wordt de vennootschap alsnog belasting verschuldigd over de



winst, die bij of als gevolg van de ontbinding tot uitdrukking komt, en over de winst die de voortzettende aandeelhouder heeft behaald na het overgangstijdstip, maar voorafgaande aan de feitelijke overdracht van de onderneming. Door de voortzettende aandeelhouders op vordering van de Ontvanger te verplichten alsnog de verschuldigde vennootschapsbelasting te betalen, wordt de invordering van de vennootschapsbelasting die zou zijn geheven als de faciliteit niet was toegepast zeker gesteld.

4.7. Zevende standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Toerekening te verrekenen verlies aan meer dan één voortzettende aandeelhouder

Als de vennootschap meer dan één aandeelhouder heeft, worden verliezen als bedoeld in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb aan de aandeelhouders toegerekend naar rato van het belang van een ieder in de vennootschap."

Toelichting

De verliezen van de vennootschap kunnen met toepassing van artikel 14c, derde lid, Wet Vpb worden aangemerkt als verliezen van de aandeelhouder die de onderneming voortzet. Als de onderneming door meer aandeelhouders wordt voortgezet, bepaalt artikel 14c, zesde lid, Wet Vpb dat in de voorwaarden wordt bepaald dat de verliezen worden toegerekend naar rato van het belang van een ieder der voortzettende aandeelhouders in de vennootschap. De zevende voorwaarde regelt deze toerekening naar rato van het belang.

4.8 Achtste standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Vervreemdingsverbod aandelen

Op of na het overgangstijdstip worden geen aandelen in de vennootschap uitgegeven of vervreemd.

Onder het vervreemden van aandelen wordt mede verstaan:

- het vervreemden van claims;*
- het verlenen van een koopoptie;*
- het inkopen van eigen aandelen door de vennootschap;*
- het afstempelen van aandelenkapitaal;*
- een verdeling van de gemeenschap waartoe de aandelen behoren;*
- het van rechtswege worden van aandeelhouder in een andere vennootschap, ingeval de vennootschap ophoudt te bestaan en het vermogen van de vennootschap onder algemene titel overgaat op de andere vennootschap, ook als de aandeelhouder van rechtswege houder wordt van rechten op aandelen in of schuldvorderingen op de andere vennootschap;*
- wijziging van de tenaamstelling van op naam gestelde aandelen."*

Toelichting

De gecombineerde belastingclaim over de stille en fiscale reserves bij de vennootschap en over het inkomen uit aanmerkelijk belang bij de voortzettende aandeelhouder, wordt, naar de situatie op het overgangstijdstip, omgezet in een enkelvoudige claim op de belastbare winst uit onderneming bij de voortzettende aandeelhouder. Dit wordt gerealiseerd door enerzijds op de openingsbalans van de voortgezette onderneming de vermogensbestanddelen voor de boekwaarde op te nemen en anderzijds door het opnemen van een terugkeerreserve als bedoeld in artikel 3.54a Wet IB 2001, op deze openingsbalans. Door een mutatie in de gerechtigdheid tot de vennootschap op of na het overgangstijdstip, wordt het onmogelijk om binnen de wettelijke systematiek op een juiste wijze de fiscale claims te behouden. Daarom wordt in de voorwaarde een verbod op dergelijke mutaties gesteld.

4.9. Negende standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) " Negatieve stille reserves

Als de waarde in het economische verkeer van een vermogensbestanddeel waarmee de onderneming van de vennootschap door de aandeelhouder wordt voortgezet lager is dan de boekwaarde van dit vermogensbestanddeel, wordt dit vermogensbestanddeel op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het overgangstijdstip te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer."



Toelichting

Voorwaarde beoogt aansluiting bij de in artikel 14c Wet Vpb opgenomen regeling voor onverrekenbare verliezen. Krachtens deze wettelijke regeling worden onverrekenbare verliezen van de ontbonden vennootschap (voor een wettelijk bepaald percentage) aangemerkt als ondernemingsverlies van de voortzettende aandeelhouder, voor zover de verliezen zijn geleden in de voortgezette onderneming. Deze vennootschapsverliezen zijn bij de aandeelhouder enkel en alleen verrekenbaar met de winst van de door de aandeelhouder voortgezette onderneming (artikel 3.150, zevende lid, Wet IB 2001). Deze wettelijke beperking voorkomt dat de meegegeven vennootschapsverliezen na de overgang kunnen worden verrekend met ander inkomen van de aandeelhouder: inkomen dat niet afkomstig is uit de vennootschapsonderneming. Vergelijkbare oneigenlijke verrekening van door de aandeelhouder overgenomen vennootschapsverliezen dreigt ook bij aanwezigheid van negatieve stille reserves op het overgangstijdstip. Als een dergelijke negatieve stille reserve na het overgangstijdstip tot een verlies leidt, komt dit verlies ook in aftrek op "ander" inkomen van de aandeelhouder (voor zover dit verlies groter is dan de overige positieve winst van de vennootschapsonderneming).

Een dergelijk verschil in de behandeling van latente verliezen en verrekenbare verliezen van de vennootschap is niet te rechtvaardigen. In de voorwaarde is daarom herwaardering direct voortgaande aan het overgangstijdstip verplicht gesteld als de waarde in het economische verkeer van een vermogensbestanddeel dat gaat behoren tot de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet, lager is dan de boekwaarde van dit vermogensbestanddeel.

Deze voorwaarde is inhoudelijk gewijzigd ten opzichte van het vervallen besluit van 20 februari 2003, nr. CPP2002/3267M. Verplichte verliesneming gold krachtens dit besluit slechts als de waarde van de onderneming als geheel lager was dan de boekwaarde. Als bijvoorbeeld een negatieve stille reserve van 100 stond tegenover een positieve reserve van 101 en dus per saldo een positieve stille reserve van 1 aanwezig was, gold geen verplichte herwaardering. Dit terwijl herwaardering wel verplicht was bij een negatieve stille reserve van 101 en een positieve stille reserve van 100. Dit verschil in werking bij nagenoeg gelijke situaties acht ik ongewenst. Vandaar de gewijzigde voorwaarde die aansluit bij negatieve stille reserves in het algemeen. Onder de gewijzigde voorwaarde moet de boven genoemde negatieve stille reserve ad 100 verplicht door afwaardering tot uitdrukking worden gebracht. Als overigens geen positieve winst wordt genoten ontstaat dan een te verrekenen vennootschapsverlies ad 100. Krachtens artikel 14c, tweede lid, Wet Vpb geldt de vrijstelling niet tot het bedrag van dit verlies ad 100 dat onverrekenbaar dreigt te blijven. De positieve stille reserve ad 101 wordt dus tot een bedrag ad 100 verrekend met het door de verplichte afwaardering ontstane verlies. Per saldo wordt in het gegeven voorbeeld dus een positieve stille reserve ad 1 doorgeschoven naar de inkomstenbelasting.

4.10. Tiende standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Aandelen in een huwelijksgemeenschap

Als de aandelen in de vennootschap tot een huwelijksgemeenschap behoren en de gezamenlijke gerechtigdheid in de onderneming van de vennootschap niet door beide partners in gelijke delen wordt voortgezet, wordt het ter zake van de ontbinding van de vennootschap gerealiseerde vervreemdingsvoordeel als bedoeld in artikel 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001, geacht te zijn genoten in de verhouding tussen het door elk der partners voortgezette gedeelte van de onderneming van de vennootschap en het totaal van deze gedeelten. Deze verdeling wordt ook toegepast bij de toepassing van artikel 3.54a, derde lid, Wet IB 2001 en bij de verdeling van verliezen door de zevende standaardvoorwaarde."

Toelichting

Als aandelen in een vennootschap vallen in een huwelijksgemeenschap zijn beide partners gerechtigd tot de helft van het in de aandelen belichaamde vermogen. Voor toepassing van de geruisloze terugkeer geldt dat beide partners de onderneming in gelijke verhouding voortzetten. In veel gevallen echter zal feitelijk, en ook volgens het aandeelhoudersregister slechts één van beide partners participeren in de vennootschap. Vooral in situaties waarin de vennootschap meer aandeelhouders heeft die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd, kan een verplichte toetreding van alle partners tot het samenwerkingsverband waarin de onderneming van de vennootschap wordt voortgezet een belemmering zijn voor de toepassing van de faciliteit.

Ik keur daarom goed dat geruisloze terugkeer ook mogelijk is als in gemeenschap van goederen gehuwde aandeelhouders – anders dan de wet eist – de onderneming niet beide voortzetten in gelijke verhouding als hun gerechtigdheid tot de aandelen. De (latente) belastingclaim op het inkomen uit aanmerkelijk belang wordt daarom door de voorwaarde aan beide partners toegerekend in de



verhouding waarin zij hun gezamenlijke belang in de onderneming van de vennootschap afzonderlijk voortzetten. Hierdoor is het mogelijk dat een gedeelte van de box 2 claim van de ene partner door toepassing van de terugkeerfaciliteit wordt omgezet in een box 1 claim van de andere partner.

4.11 Elfde standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Indeplaatstreding voor aan vennootschap gestelde voorwaarden

Als aan de vennootschap voorwaarden zijn gesteld in verband met een vervreemding of verkrijging met toepassing van artikel 14, 14a, 14b of 15 Wet Vpb, treedt de voortzettende aandeelhouder met betrekking tot de voorwaarden, voor zover zij (mede) verband houden met de onderneming die wordt voortgezet, in de plaats van de vennootschap."

Toelichting

Met het stellen van deze voorwaarde wordt voorkomen dat door de toepassing van de faciliteit van de geruisloze terugkeer de onderneming van de vennootschap buiten het bereik komt van eerder gestelde voorwaarden bij of in verband met het verlenen van een fiscale faciliteit bij een voorafgaande bedrijfsfusie, juridische splitsing, juridische fusie of fiscale eenheid. Gedacht kan hierbij worden aan een bij een eerdere juridische fusie gestelde voorwaarde die verplicht tot winstsplitsing bij verrekening van verliezen; ook na de geruisloze terugkeer is deze winstsplitsingsbepaling onverkort van toepassing.

4.12 Twaalfde standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde)" 12. Waardering schuldverhouding tussen vennootschap en voortzettende aandeelhouder

Als de boekwaarde van een schuld van de vennootschap aan een voortzettende aandeelhouder of de partner met wie deze in gemeenschap van goederen is gehuwd, meer bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer van de met die schuld corresponderende schuldvordering, wordt deze schuldvordering, indien en voor zover zij als gevolg van de geruisloze terugkeer tenietgaat en zij behoort tot de vermogensbestanddelen waarmee winst uit onderneming wordt behaald, dan wel tot de vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 3.92 Wet IB 2001, onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer, doch niet hoger dan de nominale waarde. Schulden van de vennootschap als bedoeld in de vorige volzin worden bij de vennootschap onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op het bedrag waarvoor de vorderingen zijn gewaardeerd.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een schuld van de aandeelhouder aan de vennootschap als deze schuld behoort tot het vermogen van een door de aandeelhouder gedreven onderneming en waarvan de boekwaarde van de schuld meer bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van de met die schuld corresponderende schuldvordering.

Als na het overgangstijdstip de waarde van de hiervoor bedoelde schuldverhoudingen wijzigt (voor de schuldeiser of schuldenaar) blijft dit voordeel buiten aanmerking bij de bepaling van de winst dan wel het resultaat uit overige werkzaamheden (van de schuldeiser of de schuldenaar)."

Toelichting

Als tot het vermogen van de voortzettende aandeelhouder een vordering op de vennootschap behoort, welke ten laste van het belastbare inkomen uit werk en woning is afgewaardeerd, zal, indien en voor zover deze vordering door de voortzetting van de onderneming door de aandeelhouder door schuldvermenging tenietgaat, latere heffing over het verschil tussen de boekwaarde van de vordering en de (nominale) waarde van de schuld verloren gaan. Om dit te voorkomen wordt deze voorwaarde gesteld. De voorwaarde schrijft voor dat bij de schuldvermenging van deze onderlinge financiële verhouding, de aandeelhouder zijn vordering op de vennootschap die als resultaat uit overige werkzaamheid wordt aangemerkt, onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip waardeert op de waarde in het economische verkeer, met als maximum de nominale waarde, voor zover dit niet reeds is gebeurd. De tweede volzin van de voorwaarde bewerkstelligt dat de schuld door de vennootschap op hetzelfde bedrag te boek wordt gesteld als de vordering bij de aandeelhouder of zijn partner. Aldus wordt het verschil tussen de boekwaarde van de schuld en die van de daarmee corresponderende vordering geneutraliseerd voordat die schuld en vordering door schuldvermenging tenietgaan.

Een vergelijkbaar probleem doet zich voor als de vennootschap een vordering op de aandeelhouder heeft afgewaardeerd. Ook dan verdwijnt zonder nadere regeling door een fiscaal vrijgestelde liquidatie

de verplichting tot opwaardering van de vordering bij herstel van de debiteur. De door dit beleidsbesluit ingetrokken regeling kende de desbetreffende bepaling van de tweede alinea uit deze standaardvoorwaarde nog niet. Op dit onderdeel is dus sprake van een inhoudelijke wijziging van de eerdere regeling.

Met de laatste alinea van de voorwaarde wordt tenslotte (met name) voorkomen dat de aandeelhouder na het overgangstijdstip een afwaardering op de vordering ten laste van de winst van een onderneming dan wel het resultaat uit overige werkzaamheden toepast omdat de vennootschap, gelet op haar, als gevolg van de geruisloze terugkeer uitgeholde, vermogenspositie geen middelen heeft om deze te voldoen voor het tijdstip waarop de liquidatie is voltooid.

4.13. Dertiende standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Lijfrente- of pensioenverplichting op of na het overgangstijdstip

- a. *Lijfrente- en pensioenverplichtingen waarop artikel 3.133 Wet IB 2001 dan wel artikel 19b Wet LB 1964 van toepassing kan zijn.*
Als tot het vermogen van de vennootschap op of na het overgangstijdstip een lijfrente- of pensioenverplichting jegens de voortzettende aandeelhouder behoort, wordt voor het gedeelte van de verplichting dat niet wordt overgedragen aan een door de Wet IB 2001 dan wel Wet LB 1964 toegelaten verzekeraar, aangenomen dat sprake is van prijsgeven door de gerechtigde van voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van artikel 3.133 Wet IB 2001 of artikel 19b Wet LB 1964 (zoals dat luidde tot 1 april 2017), uiterlijk op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de liquidatie van de vennootschap is beëindigd.
Het voorgaande vindt geen toepassing indien en voor zover, gelet op de vermogenspositie van de vennootschap op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip, sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van de eerder genoemde bepalingen en de gerechtigde daadwerkelijk en formeel (een gedeelte van) die rechten prijsgeeft.
- b. *Stamrechtverplichtingen als bedoeld in artikel 19 (oud) dan wel 44j (oud) Wet IB 1964*
Als tot het vermogen van de vennootschap op of na het overgangstijdstip een stamrechtverplichting jegens de voortzettende aandeelhouder behoort, welk stamrecht is bedongen met toepassing van artikel 19 (oud) van de Wet IB 1964 dan wel artikel 44j (oud) van de Wet IB 1964, zoals deze bepalingen luiden op 31 december 1991, wordt voor het gedeelte van de verplichting dat niet wordt overgedragen aangenomen dat sprake is van prijsgeven van voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van artikel 3.13 Wet IB 2001, uiterlijk op het overgangstijdstip.
Het voorgaande vindt geen toepassing indien en voor zover, gelet op de vermogenspositie van de vennootschap op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip, sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van artikel 3.13 Wet IB 2001 en de gerechtigde daadwerkelijk en formeel (een gedeelte van) die rechten prijsgeeft."

Toelichting

De voorwaarde beoogt te voorkomen dat zonder fiscale gevolgen (al dan niet formeel) kan worden afgezien van rechten op een lijfrente of pensioen die op het onmiddellijk aan het overgangstijdstip voorafgaand moment voor verwezenlijking vatbaar waren. De methodiek van de geruisloze terugkeer brengt mee dat een lijfrente- of pensioenverplichting die de vennootschap jegens de voortzettende aandeelhouder heeft, niet kan gaan behoren tot het ondernemingsvermogen van de voort te zetten onderneming. Indien en voor zover op of na het overgangstijdstip geen overdracht plaatsvindt door de vennootschap van de verplichting aan een door de wet IB 2001 erkende verzekeraar, gaat bij liquidatie van de vennootschap de verplichting teniet door vermenging. Gelet op de vermogenspositie van de vennootschap na het overgangstijdstip, zou wellicht kunnen worden gesteld dat alsdan sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten, zodat kan worden afgezien zonder toepassing van de sanctie van artikel 3.133 Wet IB 2001 dan wel de sanctie van artikel 19b Wet LB 1964. Dat laatste is slechts mogelijk indien en voor zover die rechten op het moment voorafgaand aan het overgangstijdstip niet voor verwezenlijking vatbaar zijn.

Voor de toepassing van de voorwaarde wordt bij fictie aangenomen dat sprake is van afzien van rechten door de voortzettende aandeelhouder, voor zover de verplichting na het overgangstijdstip niet wordt overgedragen aan een ingevolge de wet erkende verzekeraar. Voor zover sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten dient vrijval in de vennootschapsbelasting plaats te vinden waarop artikel 3.13 Wet IB 2001 toepassing kan vinden. Alsdan is het redelijk tot dat bedrag een imputatie te laten plaatsvinden op de met toepassing van artikel 14c, derde lid, Wet Vpb vast te stellen verliezen.

Met betrekking tot de artikel 19 (oud) Wet IB 1964 en artikel 44j (oud) Wet IB 1964 stamrechten, beoogt de voorwaarde te voorkomen dat op of na het overgangsmoment, gelet op de vermogenspositie van de vennootschap, kan worden gesteld dat sprake is van kwijtschelding van niet voor verwezenlijking



vatbare rechten, terwijl geen vermindering plaatsvindt van met toepassing van artikel 14c, derde lid, Wet Vpb mee te nemen verliezen.

4.14 Veertiende standaardvoorwaarde

(Tekst voorwaarde) "Aanvaarding voorwaarden

De voortzettende aandeelhouders verklaren schriftelijk aan de voor de heffing van vennootschapsbelasting bevoegde Inspecteur dat zij de bovenstaande voorwaarden en beperkingen aanvaarden. Onder voortzettende aandeelhouder als bedoeld in de vorige volzin wordt mede begrepen de in gemeenschap gehuwde houder van een aanmerkelijk belang in de vennootschap die de onderneming niet mede voortzet."

Toelichting

De vennootschap en de voortzettende aandeelhouders dienen op grond van artikel 14c, eerste lid, Wet Vpb, gezamenlijk een verzoek in om de winst bij of als gevolg van de ontbinding van de vennootschap vrij te stellen. Het verzoek dient namens de rechtspersoon mede door de voortzettende aandeelhouders gedaan te worden, omdat voor de ontbinding van de vennootschap een besluit van de vergadering van aandeelhouders noodzakelijk is. Door het wettelijke vereiste dat de voortzettende aandeelhouders het verzoek mede indienen, wordt voorkomen dat verzoeken om toepassing van de faciliteit kunnen worden ingediend door de bestuurders van de vennootschap voordat bekend is of de aandeelhouders wel de intentie hebben aan de wettelijke ontbindingseis te voldoen. De voortzettende aandeelhouders doen het verzoek in hun hoedanigheid van aandeelhouder van de vennootschap en niet in hun hoedanigheid als voortzetter.

Op het verzoek wordt beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. De beschikking met de hierin gestelde voorwaarden is uitsluitend gericht aan de vennootschap en niet aan de voortzettende aandeelhouder. Als de vennootschap zich niet met de voorwaarden kan verenigen kan zij hiertegen in bezwaar en beroep komen. Zodra de beschikking onherroepelijk vaststaat, is de vennootschap gebonden aan de gestelde voorwaarden. Omdat de beschikking niet mede aan de aandeelhouders is gericht, dienen zij actief door een akkoordverklaring met de voorwaarden in te stemmen. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK3464 wordt in de voorwaarde geen termijn meer gesteld waarbinnen de akkoordverklaring moet zijn ontvangen.

5. Indiening en behandeling verzoek geruisloze terugkeer

5.1. Inhoud verzoek

De belastingplichtige dient zijn verzoek om toepassing van artikel 14c Wet Vpb in bij de voor de heffing van de vennootschapsbelasting bevoegde inspecteur onder overlegging van:

- a. de naam van de vennootschap;
- b. het RSIN van de vennootschap;
- c. de namen, adressen en BSN-nummers van de voortzettende aandeelhouder(s);
- d. de verklaring inzake het gewenste overgangstijdstip, met het bewijs van aangetekende verzending⁵ als wordt verzocht om terugwerkende kracht;
- e. een opgave van de voorwaarts te verrekenen verliezen op het gewenste overgangstijdstip;
- f. een opgave van de op het gewenste overgangstijdstip nog niet in aanmerking genomen resultaten ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting, die betrekking hebben op de onderneming die door de aandeelhouder(s) wordt voortgezet;
- g. een overzicht van de vermogensbestanddelen en de fiscale reserves van de vennootschap die niet gaan behoren tot het vermogen waarmee de onderneming door de aandeelhouder(s) wordt voortgezet;
- h. een overzicht van deelnemingen die gaan behoren tot het vermogen waarmee de onderneming door de aandeelhouder(s) wordt voortgezet; en
- i. een opgave van op het overgangstijdstip bestaande rechten en plichten uit een zogenoemde optieovereenkomst tussen de vennootschap en de voortzettende aandeelhouder.

5.2. Termijn voor indiening

Het verzoek om toepassing van artikel 14c Wet Vpb 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 vennootschap niet onherroepelijk en die van de

⁵ Zie over de vereiste aangetekende verzending en terugwerking paragraaf 4



voortzettende aandeelhouder wel onherroepelijk vaststaat, kan toch een verzoek worden ingediend mits bij de aandeelhouder een geruisloze terugkeer het uitgangspunt is geweest.

5.3. Omvang algemene toestemming aan de inspecteur

Ik verleen de inspecteurs een algemene toestemming om namens mij te beslissen op alle verzoeken om toepassing van artikel 14c, eerste lid, Wet Vpb, met uitzondering van de navolgende situaties.

- a. De vennootschap betreft een rechtspersoon als bedoeld in artikel 14c, vierde lid, onderdeel c (niet in Nederland gevestigde naamloze of besloten vennootschap met vaste inrichting in Nederland) dan wel achtste lid, Wet Vpb (naar buitenlands recht opgerichte naamloze of besloten vennootschap).
- b. De winst van de vennootschap wordt vastgesteld met toepassing van het zogenoemde tonnageregime.
- c. Op het overgangstijdstip behoort tot het vermogen van de vennootschap een zogenoemde vaste inrichting.
- d. Niet alle aandeelhouders zijn binnenlands belastingplichtig.
- e. Tot het vermogen op het overgangstijdstip behoort een deelneming die gaat behoren tot het vermogen van de onderneming die wordt voortgezet.
- f. Tot het vermogen van de onderneming op het overgangstijdstip behoren rechten of plichten uit zogenoemde optie-overeenkomsten, afgesloten tussen de vennootschap en een of meer van de voortzettende aandeelhouders.
- g. Binnen drie jaren voorafgaand aan het overgangstijdstip heeft omzetting plaatsgevonden van een schuld van de vennootschap aan een aandeelhouder in een schuld aan een derde.
- h. Tot het vermogen van de vennootschap op of na het overgangstijdstip behoort een kapitaalverzekering in de zin van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, ten tweede, Wet IB 2001, terwijl in de vennootschap onvoldoende middelen aanwezig zijn om de verplichting over te dragen aan een andere verzekeraar.
- i. De voortzettende aandeelhouder is schulden aangegaan ter financiering van de verwerving binnen drie jaar vóór het overgangstijdstip, van vermogensbestanddelen van de vennootschap die, na het overgangstijdstip, gaan behoren tot het vermogen van de voortgezette onderneming.
- j. De inspecteur is van mening dat het verzoek:
 1. slechts kan worden ingewilligd onder het stellen van één of meer andere voorwaarden dan opgenomen in dit besluit (hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarbij tot de overgedragen onderneming lidmaatschapsrechten of bewijzen van deelgerechtigdheid behoren);
 2. moet worden afgewezen omdat vanwege een andere reden dan het besluit vermeldt niet is voldaan aan de in de wet gestelde vereisten of omdat de heffing of invordering door de voorwaarden onvoldoende zijn verzekerd.

5.4. Afdoening verzoeken die onder de algemene toestemming vallen; te stellen voorwaarden

In de gevallen waarin de inspecteur op grond van de algemene toestemming het verzoek om toepassing van artikel 14c, eerste lid, van de Wet Vpb zelf kan afdoen, neemt hij zijn beslissing door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij hij het volgende in acht neemt.

5.4.1. Het verzoek wordt ingewilligd

Als het verzoek wordt ingewilligd, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 2.

5.4.2. Het verzoek wordt afgewezen

Als het verzoek wordt afgewezen, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 3.

5.4.3. Het verzoek wordt ingewilligd onder het stellen van een afwijkend overgangstijdstip

Als de gevraagde terugwerkende kracht op grond van het gestelde in paragraaf 4 niet aanvaardbaar is, maar wel aan alle overige vereisten is voldaan, handelt de inspecteur als volgt. Hij willigt het verzoek in door te beschikken conform bijlage 2 en stelt daarbij het overgangstijdstip op de datum vanaf wanneer de overgedragen onderneming (daadwerkelijk) rechtstreeks voor rekening en risico van de voortzettende aandeelhouder(s) wordt uitgeoefend.

Voordat hij de beschikking afgeeft, stelt hij belanghebbenden in de gelegenheid te worden gehoord.



5.5. Verzoeken die niet onder de algemene toestemming vallen

Valt het verzoek niet onder de in paragraaf 5.3. van dit besluit aan de inspecteur verleende toestemming tot het afdoen van verzoeken, dan zendt de inspecteur het verzoek met zijn ambtsbericht, zo spoedig mogelijk door naar Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Cluster Vpb-IB winst, Postbus 20201, 2500 EE, Den Haag. Daar wordt het verzoek beoordeeld en een beschikking voorbereid. Vervolgens wordt de inspecteur, onder toezending van een conceptbeschikking, toegestaan op het verzoek te beslissen. De inspecteur handelt verder overeenkomstig hetgeen hierna is vermeld.

a. Het verzoek wordt ingewilligd

Wordt het verzoek ingewilligd, dan geeft de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking af conform de toestemming en de daarbij opgenomen voorwaarden. De voorwaarden worden als bijlage met de beschikking meegezonden.

b. Het verzoek wordt afgewezen

Is het verzoek niet voor inwilliging vatbaar, dan wijst de inspecteur het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking af, onder vermelding van de motivering.

5.6. Bezwaar tegen de voorwaarden in de beschikking ex artikel 14c, zevende lid, Wet Vpb

Bezwaarschriften tegen één of meer in de beschikking opgenomen voorwaarden dienen door de bevoegde inspecteur voordat hij uitspraak doet, voor advies te worden voorgelegd aan Belastingdienst/Directie Vaktechniek, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

6. Beschikking inzake het bij de voortzettende aandeelhouder nog in aanmerking te nemen ondernemingsverlies

Ingevolge artikel 14c, derde lid, Wet Vpb worden verliezen, voor zover na toepassing van het tweede lid van die bepaling nog niet verrekend, voor 20/45 deel aangemerkt als ondernemingsverlies in de zin van artikel 3.148, tweede lid, Wet IB 2001. Deze beschikking als bedoeld in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb wordt vastgesteld door de inspecteur bevoegd voor de vennootschapsbelasting van de vennootschap.

Een modelbeschikking is bijgevoegd als bijlage 5.

Een verlies als bedoeld in artikel 3.148, tweede lid, Wet IB 2001 wordt vastgesteld bij beschikking, met toepassing van artikel 3.151 Wet IB 2001. De inspecteur die bevoegd is tot vaststelling van de beschikking ex artikel 3.151 Wet IB 2001, geeft deze beschikking niet eerder af dan na ontvangst van de kennisgeving van het door de inspecteur die de beschikking op basis van artikel 14c, eerste lid, Wet Vpb heeft afgegeven, vastgestelde verlies dat aan de voortzettende aandeelhouder wordt toegerekend. De beschikking als bedoeld in artikel 3.151 Wet IB 2001 wordt afgegeven nadat alle voortzettende aandeelhouders de voorwaarden inzake de toepassing van artikel 14c Wet Vpb hebben aanvaard en nadat alle aanslagen van de vennootschap over de boekjaren voorafgaand aan het overgangstijdstip onherroepelijk vaststaan.

7. Beschikking vaststelling terugkeerreserve

Als artikel 14c Wet Vpb wordt toegepast, wordt op grond van artikel 3.54a, eerste lid, Wet IB 2001 een terugkeerreserve gevormd op de balans(en) van de voortzettende aandeelhouder(s). De inspecteur die is belast met de aanslagregeling van (de) voortzettende aandeelhouder(s) stelt het bedrag van de terugkeerreserve bij beschikking vast op grond van artikel 3.54a, vijfde lid, van de Wet IB 2001. Hij doet dit met inachtneming van de standaardvoorwaarden voor de toepassing van artikel 14c Wet Vpb. Hij neemt de beschikking niet eerder dan dat:

- de aanslag inkomstenbelasting van de desbetreffende aandeelhouder over het jaar waarin het overgangstijdstip onherroepelijk vaststaat;
- alle voortzettende aandeelhouders de voorwaarden hebben aanvaard die in de beschikking op grond van artikel 14c Wet Vpb zijn gesteld;
- alle aanslagen vennootschapsbelasting over de boekjaren voorafgaand aan het overgangstijdstip onherroepelijk vaststaan;
- de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar waarin het overgangstijdstip ligt onherroepelijk vaststaat, als het overgangstijdstip niet is vastgesteld op de eerste dag van het boekjaar van de vennootschap.

Een modelbeschikking is bijgevoegd als bijlage 4.



8. Verzoek doorschuiven (aanmerkelijk belang)vervreemdingsvoordeel

Een voortzettende aandeelhouder kan bij de inspecteur die is belast met zijn aanslagregeling op grond van artikel 4.42a Wet IB 2001 een verzoek indienen om het vervreemdingsvoordeel bij de geruisloze terugkeer niet als inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking te nemen. Aan de toepassing van dit artikel kan ik voorwaarden verbinden, maar ik pleeg dat slechts te doen in situaties waarin de bevoegde inspecteur daartoe in een voorliggend geval aanleiding ziet. Het verzoek wordt afgehandeld door de bevoegde inspecteur.

8.1. Inhoud verzoek doorschuiven (aanmerkelijk belang) vervreemdingsvoordeel

Het verzoek om toepassing van artikel 4.42a Wet IB 2001 dient de volgende gegevens te bevatten:

- a. de naam, het adres en het BSN van de aandeelhouder;
- b. een kopie van het verzoek om toepassing van artikel 14c Wet Vpb, of een kopie van de beschikking als reeds op het verzoek is beslist;
- c. de fiscale balans van de vennootschap op het gewenste overgangstijdstip en de winst- en verliesrekening van de vennootschap over het aan dit overgangstijdstip voorafgaande jaar;
- d. een overzicht van de vermogensbestanddelen en de fiscale reserves van de vennootschap die niet gaan behoren tot het vermogen waarmee de onderneming door de aandeelhouder wordt voortgezet, tenzij dit overzicht reeds bij het verzoek om toepassing van artikel 14c Wet Vpb is verstrekt;
- e. een overzicht van de vermogensbestanddelen die voorafgaand aan het overgangstijdstip door de aandeelhouder aan de vennootschap ter beschikking zijn gesteld als bedoeld in artikel 3.92 Wet IB 2001;
- f. een gespecificeerde berekening van het op grond van artikel 4.42a Wet IB 2001 vrij te stellen vervreemdingsvoordeel; en
- g. een gespecificeerde berekening van de terugkeerreserve als bedoeld in artikel 3.54a Wet IB 2001.

9. Intrekking eerdere besluiten.

Het besluit van 20 februari 2003, nr. CPP2002/3267M, en het besluit van 27 december 2005, nr. CCP2005/2573M, zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

10. Inwerkingtreding

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

Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 2 oktober 2018

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blicq
lid van het managementteam Belastingdienst*



Overzicht bijlagen:

1. Standaardvoorwaarden
2. Begunstigende beschikking artikel 14c, zevende lid, Wet Vpb
3. Afwijzende beschikking artikel 14c, zevende lid, Wet Vpb
4. Beschikking terugkeerreserve artikel 3.54a Wet IB 2001
5. Beschikking inzake artikel 14c, derde lid, Wet Vpb (meegeven verliezen)



BIJLAGE 1 BIJ HET BESLUIT MET KENMERK NR. 2018-99281

Standaardvoorwaarden voor de geruisloze omzetting als bedoeld in artikel 14c Wet Vpb

Standaardvoorwaarden

1. Financiering van de verkregen onderneming

Schulden ter financiering van de verwerving op of na het overgangstijdstip van vermogensbestanddelen van de vennootschap die gaan behoren tot het vermogen van de voortgezette onderneming, worden tot het bedrag van de door de vennootschap betaalbaar gestelde liquidatie-uitkeringen gerekend tot de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Onder het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering wordt voor de toepassing van de eerste volzin niet begrepen de voortzetting van de onderneming als bedoeld in artikel 4.16, vijfde lid, Wet IB 2001.

2.a. Financiering van de aandelen in de vennootschap

Als aandelen in de vennootschap zijn verworven van een rechtspersoon waarin de aandeelhouder, al dan niet met zijn partner of een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, voor ten minste een derde gedeelte onmiddellijk of middellijk gerechtigd is, geldt het volgende. Schulden die in de drie jaar voorafgaand aan het overgangstijdstip zijn aangegaan ter financiering van een verwerving als hiervoor bedoeld, worden geacht te zijn aangegaan ter financiering van aandelen in de vervreemdende rechtspersoon.

2.b. Financiering onderneming; verkrijging van gelieerde vennootschap

Als de vennootschap vermogensbestanddelen verwerft van een rechtspersoon waarin de aandeelhouder, al dan niet met zijn partner of een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, ten tijde van de verwerving voor ten minste een derde gedeelte onmiddellijk of middellijk gerechtigd is, geldt het volgende. Schulden die in de drie jaar voorafgaand aan het overgangstijdstip zijn aangegaan ter financiering van een verwerving als hiervoor bedoeld, worden geacht te zijn aangegaan ter financiering van aandelen in de vervreemdende rechtspersoon.

3. Toerekening van de passiva van de vennootschap

Indien en voor zover een gedeelte van de activa van de vennootschap niet kan gaan behoren tot het vermogen van de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet en dit gedeelte tevens geen functie vervult ter dekking van verplichtingen en voorzieningen van de vennootschap die naar hun aard niet kunnen gaan behoren tot het vermogen van de onderneming die door de aandeelhouder wordt voortgezet, wordt dit gedeelte van de activa zoveel mogelijk geacht te zijn gefinancierd met de schulden van de vennootschap. Voor de toerekening van de schulden aan dit gedeelte van de activa worden schulden met het hoogste rentepercentage als eerste in aanmerking genomen. Bij de toerekening worden de activa gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.

Voor de toepassing van de voorwaarde worden dividenduitkeringen welke hebben plaatsgevonden in de aan het overgangstijdstip voorafgaande drie jaren, op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip, bij fictie tot het bruto bedrag aangemerkt als activa welke geen functie vervullen binnen de onderneming die wordt voortgezet. Het voorgaande geldt eveneens met betrekking tot terugbetaling van op aandelen gestort kapitaal onder vermindering van de nominale waarde van de desbetreffende aandelen bij statutenwijziging, plaatsgevonden binnen drie jaren voorafgaand aan het overgangstijdstip.

4. Ontbindingstermijn

De vennootschap verstrekt binnen drie maanden na de dagtekening van de beschikking waarvan deze voorwaarden onderdeel uitmaken, aan de voor de heffing van de vennootschapsbelasting bevoegde Inspecteur, een uittreksel uit de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven, waaruit het ontbindingsbesluit blijkt als bedoeld in artikel 19, eerste lid, onder a, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. In bijzondere gevallen kan deze termijn op verzoek door de Inspecteur worden verlengd.

5. Vereffeningstermijn

De vennootschap verstrekt binnen negen maanden na de dagtekening van de beschikking waarvan deze voorwaarden onderdeel uitmaken, aan de voor de heffing van de vennootschapsbelasting bevoegde Inspecteur, een uittreksel uit de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven, waaruit de opgaaf blijkt van de beëindiging van de vereffening als bedoeld in artikel 19, zesde lid, Boek 2 van het



Burgerlijk Wetboek. In bijzondere gevallen kan deze termijn op verzoek door de Inspecteur worden verlengd.

6. Aansprakelijkheid voortzettende aandeelhouder voor vennootschapsbelasting

De voortzettende aandeelhouder betaalt, als ware het zijn eigen schuld, op vordering van de ontvanger aanslagen vennootschapsbelasting voor zover de te betalen belasting betrekking heeft op het alsnog in de heffing van vennootschapsbelasting betrekken van winst die met toepassing van artikel 14c Wet Vpb bij de vennootschap eerder niet in aanmerking is genomen. De eerste volzin is slechts van toepassing als de vennootschap niet aan deze verplichtingen voldoet. De betaling van deze belastingbedragen is uitgesloten van aftrek bij het bepalen van de winst uit de voortgezette onderneming. Als de vennootschap meer aandeelhouders heeft, bedraagt de vordering per aandeelhouder ten hoogste het gedeelte dat overeenkomt met de verhouding tussen zijn gerechtigheid in de vennootschap en de totale gerechtigheid in de vennootschap.

7. Toerekening te verrekenen verlies aan meer dan één voortzettende aandeelhouder

Als de vennootschap meer dan één aandeelhouder heeft, worden verliezen als bedoeld in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb aan de aandeelhouders toegerekend naar rato van het belang van een ieder in de vennootschap.

8. Vervreemdingsverbod aandelen

Op of na het overgangstijdstip worden geen aandelen in de vennootschap uitgegeven of vervreemd.

Onder het vervreemden van aandelen wordt mede verstaan:

- het vervreemden van claims;
- het verlenen van een koopoptie;
- het inkopen van eigen aandelen door de vennootschap;
- het afstempelen van aandelenkapitaal;
- een verdeling van de gemeenschap waartoe de aandelen behoren;
- het van rechtswege worden van aandeelhouder in een andere vennootschap, ingeval de vennootschap ophoudt te bestaan en het vermogen van de vennootschap onder algemene titel overgaat op de andere vennootschap, ook als de aandeelhouder van rechtswege houder wordt van rechten op aandelen in of schuldvorderingen op de andere vennootschap;
- wijziging van de tenaamstelling van op naam gestelde aandelen.

9. Negatieve stille reserves

Als de waarde in het economische verkeer van een vermogensbestanddeel waarmee de onderneming van de vennootschap door de aandeelhouder wordt voortgezet lager is dan de boekwaarde van dit vermogensbestanddeel, wordt dit vermogensbestanddeel op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het overgangstijdstip te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer.

10. Aandelen in een huwelijksgemeenschap

Als de aandelen in de vennootschap tot een huwelijksgemeenschap behoren en de gezamenlijke gerechtigheid in de onderneming van de vennootschap niet door beide partners in gelijke delen wordt voortgezet, wordt het ter zake van de ontbinding van de vennootschap gerealiseerde vervreemdingsvoordeel als bedoeld in artikel 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001, geacht te zijn genoten in de verhouding tussen het door elk der partners voortgezette gedeelte van de onderneming van de vennootschap en het totaal van deze gedeelten. Deze verdeling wordt ook toegepast bij de toepassing van artikel 3.54a, derde lid, Wet IB 2001 en bij de verdeling van verliezen door de zevende standaardvoorwaarde.

11. Indeplaatstreding voor aan vennootschap gestelde voorwaarden

Als aan de vennootschap voorwaarden zijn gesteld in verband met een vervreemding of verkrijging met toepassing van artikel 14, 14a, 14b of 15 Wet Vpb, treedt de voortzettende aandeelhouder met betrekking tot de voorwaarden, voor zover zij (mede) verband houden met de onderneming die wordt voortgezet, in de plaats van de vennootschap.

12. Waardering schuldverhouding tussen vennootschap en voortzettende aandeelhouder

Als de boekwaarde van een schuld van de vennootschap aan een voortzettende aandeelhouder of de partner met wie deze in gemeenschap van goederen is gehuwd, meer bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van de met die schuld corresponderende schuldvordering, wordt deze schuld-



vordering, indien en voor zover zij als gevolg van de geruisloze terugkeer tenietgaat en zij behoort tot de vermogensbestanddelen waarmee winst uit onderneming wordt behaald, dan wel tot de vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 3.92 Wet IB 2001, onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer, doch niet hoger dan de nominale waarde. Schulden van de vennootschap als bedoeld in de vorige volzin worden bij de vennootschap onmiddellijk voorafgaande aan het overgangstijdstip gewaardeerd op het bedrag waarvoor de vorderingen zijn gewaardeerd.

Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing op een schuld van de aandeelhouder aan de vennootschap als deze schuld behoort tot het vermogen van een door de aandeelhouder gedreven onderneming en waarvan de boekwaarde van de schuld meer bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van de met die schuld corresponderende schuldvordering.

Als na het overgangstijdstip de waarde van de hiervoor bedoelde schuldverhoudingen wijzigt (voor de schuldeiser of schuldenaar) blijft dit voordeel buiten aanmerking bij de bepaling van de winst dan wel het resultaat uit overige werkzaamheden (van de schuldeiser of de schuldenaar).

13. Lijfrente- of pensioenverplichting op of na het overgangstijdstip

- a. Lijfrente- of pensioenverplichtingen waarop artikel 3.133 Wet IB 2001 dan wel artikel 19b Wet LB 1964 van toepassing kan zijn
Als tot het vermogen van de vennootschap op of na het overgangstijdstip een lijfrente- of pensioenverplichting jegens de voortzettende aandeelhouder behoort, wordt voor het gedeelte van de verplichting dat niet wordt overgedragen aan een door de Wet IB 2001 dan wel Wet LB 1964 toegelaten verzekeraar, aangenomen dat sprake is van prijsgeven door de gerechtigde van voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van artikel 3.133 Wet IB 2001 of artikel 19b Wet LB 1964 (zoals dat luidde tot 1 april 2017), uiterlijk op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de liquidatie van de vennootschap is beëindigd.
Het voorgaande vindt geen toepassing indien en voor zover, gelet op de vermogenspositie van de vennootschap op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip, sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van de eerder genoemde bepalingen en de gerechtigde daadwerkelijk en formeel van (een gedeelte van) die rechten prijsgeeft.
- b. Stamrechtverplichtingen als bedoeld in artikel 19 (oud) dan wel 44j (oud) Wet IB 1964
Als tot het vermogen van de vennootschap op of na het overgangstijdstip een stamrechtverplichting jegens de voortzettende aandeelhouder behoort, welk stamrecht is bedongen met toepassing van artikel 19 (oud) dan wel artikel 44j (oud) van de Wet IB 1964, zoals deze bepalingen luiden op 31 december 1991, wordt voor het gedeelte van de verplichting dat niet wordt overgedragen aangenomen dat sprake is van prijsgeven van voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van artikel 3.13 Wet IB 2001, uiterlijk op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de liquidatie is beëindigd.
Het voorgaande vindt geen toepassing indien en voor zover, gelet op de vermogenspositie van de vennootschap op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip, sprake is van niet voor verwezenlijking vatbare rechten in de zin van artikel 3.13 Wet IB 2001 en de gerechtigde daadwerkelijk en formeel (een gedeelte van) die rechten prijsgeeft.

14. Aanvaarding voorwaarden

De voortzettende aandeelhouders verklaren schriftelijk aan de voor de heffing van vennootschapsbelasting bevoegde Inspecteur dat zij de bovenstaande voorwaarden en beperkingen aanvaarden. Onder voortzettende aandeelhouder als bedoeld in de vorige volzin wordt mede begrepen de in gemeenschap gehuwde houder van een aanmerkelijk belang in de vennootschap die de onderneming niet mede voortzet.



BIJLAGE 2 BIJ HET BESLUIT MET KENMERK NR. 2018-99281

Inwilliging; beschikking met voorwaarden

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

De Inspecteur van de Belastingdienst/ <aanduiding kantoor + plaats>, krachtens artikel 14c, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevoegd te beschikken op het verzoek van <naam indiener verzoek>, met dagtekening <datum>, kenmerk <nummer>, om niet in aanmerking te nemen de winst die bij of als gevolg van de ontbinding van <naam vennootschap (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen: de vennootschap) tot uitdrukking komt,

gelet op artikel 14c, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;BESLUIT:

- het verzoek in te willigen onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 bij het besluit met kenmerk nummer 2018-99281 (als bijlage bij deze beschikking gevoegd).
- het overgangstijdstip te stellen op <datum>.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat deze beschikking geen betrekking heeft op de eventueel in het verzoek vermelde hoogte van de te verrekenen verliezen of de aangegeven waarde van de vermogensbestanddelen van de vennootschap. Vaststelling van deze elementen geschiedt bij afzonderlijke beschikking.

EINDE IN TE VOEGEN CONCEPTTEKSTBLOK



BIJLAGE 3 BIJ HET BESLUIT MET KENMERK NR. 2018-99281

Afwijzende beschikking inzake artikel 14c Vpb

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

De Inspecteur van de Belastingdienst/ <aanduiding kantoor + plaats>, krachtens artikel 14c, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevoegd te beschikken op het verzoek van <naam indiener verzoek>, met dagtekening <datum>, kenmerk <nummer>, om niet in aanmerking te nemen de winst die bij of als gevolg van de ontbinding van <naam vennootschap (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen: de vennootschap) tot uitdrukking komt,

gelet op artikel 14c, zevende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

overwegende dat: <reden afwijzing invullen:

- het verzoek niet tijdig is ingediend;
- niet alle aandeelhouders een natuurlijke persoon zijn;
- niet alle aandeelhouders de onderneming voortzetten;
- de vennootschap geen materiële onderneming drijft;
- de terugkeer onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen dat gericht is op overdracht of liquidatie van de onderneming;
- de vennootschap een naar buitenlands recht opgerichte rechtspersoon betreft anders dan bedoeld in artikel 14c, achtste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 >

BESLUIT:

het verzoek af te wijzen.

EINDE IN TE VOEGEN CONCEPTTEKSTBLOK



BIJLAGE 4 BIJ HET BESLUIT MET KENMERK 2018-99281

Beschikking inzake 3.54a Wet IB 2001 (terugkeerreserve)

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

De Inspecteur van de Belastingdienst/ <aanduiding kantoor + plaats>, krachtens artikel 3.54a, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 bevoegd de terugkeerreserve als bedoeld in eerder genoemd artikel vast te stellen, in het kader van de ontbinding van <naam vennootschap (RSIN)> te <vestigingsplaats> met toepassing van artikel 14c, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969,

gelet op artikel 3.54a, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;

BESLUIT:

- de terugkeerreserve ten name van <naam + BSN voortzettende aandeelhouder> vast te stellen op: negatief/positief

EINDE IN TE VOEGEN CONCEPTTEKSTBLOK



BIJLAGE 5 BIJ HET BESLUIT MET KENMERK 2018-99281

Beschikking inzake 14c, derde lid, Wet Vpb (meegeven verliezen)

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

De Inspecteur van de Belastingdienst/ <aanduiding kantoor + plaats>, krachtens artikel 14c, derde lid, van de Wet vennootschapsbelasting 1969 bevoegd het verlies vast te stellen dat krachtens deze bepaling mag worden verrekend als ondernemingsverlies in de zin van artikel 3.148, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 door de aandeelhouders van <naam vennootschap (RSIN)> te <vestigingsplaats>, in verband met hun voortzetting van de onderneming van deze vennootschap

BESLUIT:

- voor <naam + BSN voortzettende aandeelhouder> het hiervoor bedoelde te verrekenen ondernemingsverlies vast te stellen op <te verrekenen bedrag>.

EINDE IN TE VOEGEN CONCEPTTEKSTBLOK