



## Inkomstenbelasting. Doorschuifregeling met toepassing van de artikelen 3.62 of 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001

14 mei 2018

nr. 2018-64996

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit betreft een samenvoeging en actualisering van de besluiten van 12 april 2002, nr. CPP2002/137M, en van 18 juli 2008, nr. CPP2008/163M, Stcrt. 2008, nr. 146, op het gebied van de geruisloze doorschuiving in de zin van de artikelen 3.62 en 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Nieuw zijn een goedkeuring over de overdracht aan een werknemer en een opname van criteria in verband met de beoordeling van de 36-maandseis bij onderbreking van de dienstbetrekking. Daarnaast is verder uitgeschreven welke de gevolgen zijn van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 42.683. Voor het overige is met dit besluit geen inhoudelijke wijziging beoogd.*

### 1. Inleiding

Dit besluit is een samenvoeging en actualisering van de besluiten van 12 april 2002, nr. CPP2002/137M, en van 18 juli 2008, nr. CPP2008/163M, Stcrt. 2008, nr. 146, op het gebied van de geruisloze doorschuiving in de zin van de artikelen 3.62 en 3.63 Wet Inkomstenbelasting 2001.

De volgende onderdelen in het besluit zijn nieuw, gewijzigd dan wel verduidelijkt:

- In onderdeel 4.3 is een nieuwe goedkeuring opgenomen over de overdracht aan een werknemer.
- In onderdeel 5 zijn criteria opgenomen aan de hand waarvan wordt bepaald of een uitzondering op de 36-maandseis van toepassing is.
- In onderdeel 6 is verder uitgeschreven wat de gevolgen zijn van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 42.683, ECLI:NL:HR:2007:AY9928.

Verder zijn er geen inhoudelijke wijzigingen beoogd ten opzichte van de hiervoor genoemde besluiten. De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

### 2. Gebruikte begrippen en afkortingen

*Wet IB 1964:* Wet op de inkomstenbelasting 1964

*Wet IB 2001:* Wet inkomstenbelasting 2001

*Wet LB 1964:* Wet op de loonbelasting 1964

*URIB 2001:* Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001

### 3. Overdracht van een gedeelte van een onderneming

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

### 4. Overdracht onderneming na overlijden

#### 4.1. Algemeen

Het overlijden van een ondernemer brengt mee dat het vermogen van de onderneming op het onmiddellijk aan het overlijden voorafgaande tijdstip geacht wordt tegen de waarde in het economische verkeer te zijn overgedragen aan degene aan wie het krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt (artikel 3.58, eerste lid, Wet IB 2001). Om deze afrekening te voorkomen, kan onder voorwaarden gebruik worden gemaakt van de artikelen 3.62 of 3.63 Wet IB 2001 (doorschuiffaciliteiten).



## **4.2. Voortzetting verhuurde onderneming door huurder na overlijden verhuurder**

Van voortzetting van een onderneming als bedoeld in artikel 3.62, eerste lid, Wet IB 2001 kan niet worden gesproken bij de verkrijging krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht van een verhuurde onderneming. Uit een verhuurde onderneming kan slechts belastbare winst uit onderneming worden genoten indien de onderneming voorafgaande aan de verhuur voor rekening en risico van de verhuurder is gedreven. De omstandigheid dat de overleden belastingplichtige kwalificeert als ondernemer op grond van het in de vorige volzin beschreven voortgezette ondernemerschap, doet de verkrijger voor de verkregen verhuurde onderneming niet als ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 kwalificeren.

Van voortzetten is sprake als de voortzetters subjectief ondernemer worden met betrekking tot de verkregen objectieve onderneming. De huurder van een onderneming kan de onderneming van de overleden verhuurder echter niet rechtstreeks voortzetten, aangezien de voortzetter de onderneming niet aan zichzelf kan verhuren. In het algemeen zullen in een dergelijke situatie de van de overleden verhuurder van de onderneming verkregen vermogensbestanddelen bij de huurder wel kunnen gaan behoren tot het ondernemingsvermogen van zijn (voorheen gehuurde) subjectieve onderneming, hetzij als verplicht ondernemingsvermogen of als keuzevermogen.

Het uitsluiten van de toepassing van artikel 3.62 Wet IB 2001 acht ik, in de situatie waarin de huurder de gehele onderneming van de overleden verhuurder voortzet, gelet op doel en strekking van de regeling niet wenselijk.

### *Goedkeuring*

Ik keur daarom onder voorwaarden goed dat de regeling van artikel 3.62 Wet IB 2001 op verzoek eveneens wordt toegepast in de hiervoor beschreven situatie van overgang krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht van de gehele verhuurde onderneming aan de huurder van de betreffende onderneming.

### *Voorwaarden*

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- de verkrijger verklaart schriftelijk zich niet te beroepen op een onjuiste toepassing van artikel 3.62 Wet IB 2001 ten gevolge van de goedkeuring;
- de verkrijger rekent de vermogensbestanddelen die zijn verkregen tot zijn ondernemingsvermogen.

## **4.3. Overdracht aan medefirmanten of aan werknemer**

In het geval een firmant overlijdt en de overblijvende firmanten zijn onderneming krachtens een overnemings- dan wel toescheidingsbeding overnemen of krachtens verblijvingsbeding verkrijgen, kan de situatie zich voordoen dat de onderneming civielrechtelijk korte tijd eigendom is van de niet-voortzettende erfgenamen.

Een vergelijkbare situatie kan zich voordoen in het geval een ondernemer overlijdt en de onderneming zal worden voortgezet door een werknemer van de onderneming. Hierdoor zou strikt genomen afrekening op grond van artikel 3.58 Wet IB 2001 moeten plaatsvinden. Artikel 3.62 Wet IB 2001 is niet van toepassing omdat de erfgenamen niet voortzetten. Artikel 3.63 Wet IB 2001 kan evenmin worden toegepast omdat de voortzetter de onderneming niet verkrijgt van iemand met wie hij 36 maanden in een samenwerkingsverband heeft gezeten of binnen wiens onderneming hij gedurende 36 maanden werknemer is geweest. Het op artikel 3.63 Wet IB 2001 gebaseerde artikel 13a, tweede lid, onderdeel f, URIB 2001 zou in die gevallen geen betekenis hebben.

### *Goedkeuring*

In bovenstaande situaties keur ik goed dat geruisloze doorschuiving met toepassing van artikel 3.63 Wet IB 2001 juncto artikel 13a, tweede lid, onderdeel f, URIB 2001 kan plaatsvinden hoewel de onderneming van de overledene eerst tot de nalatenschap gaat behoren en niet-voortzettende erfgenamen deze leveren aan de voortzettende firmant of werknemer. Uiteraard moet aan de overige wettelijke eisen van artikel 3.63 Wet IB 2001 worden voldaan.

## **5. Doorschuiving naar ondernemer of werknemer; toepassing van de 36-maandseis**

### **5.1. Algemeen kader**

Artikel 3.63, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 stellen onder meer als eis dat degene die voortzet of



overneemt gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht van de onderneming medeondernemer of werknemer is geweest. Hierbij kunnen zich situaties voordoen waarbij het onduidelijk is of aan de 36-maandseis is voldaan. Bij de beoordeling daarvan geldt als uitgangspunt dat gedurende die 36 maanden onafgebroken sprake moet zijn geweest van medeondernemerschap of van werknemerschap in de zin van de Wet LB 1964.

## **5.2. Seizoenbedrijven**

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

X en zijn echtgenote hebben een seizoenbedrijf (bijvoorbeeld een campingbedrijf). Hun twee zonen zijn vanaf 2011 tot en met 2016 in verband met de seizoengebondenheid van het werk niet het gehele jaar maar gedurende zeven maanden in dienst geweest bij dat bedrijf. De overige maanden ontvingen zij een WW-uitkering. X en zijn echtgenote wensen zich per 1 januari 2017 terug te trekken uit het bedrijf en hun onderneming geruisloos door te schuiven aan hun twee zonen. Er is niet voldaan aan de 36-maandseis omdat de zonen niet gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht als werknemer in die onderneming werkzaam zijn. Voor dit soort situaties verleen ik een goedkeuring zodat de zonen uit dit voorbeeld toch voldoen aan de 36-maandseis.

### *Goedkeuring*

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

## **5.3. Opeenvolgende dienstverbanden of deelname in samenwerkingsverband**

De achtergrond van de 36-maandseis in artikel 3.63, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 is de gewenste duurzame betrokkenheid van de overnemer bij de onderneming.

### *Goedkeuring*

Voor de toepassing van artikel 3.63, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001 worden daarom voor de bepaling van de 36-maandseis bij elkaar geteld de perioden dat een overnemer direct achtereenvolgens als medeondernemer en als werknemer verbonden is geweest aan de onderneming.

## **5.4. Onderbreking dienstbetrekking**

Het kan voorkomen dat de werknemer/overnemer van de onderneming in verband met een onderbreking van de dienstbetrekking, bijvoorbeeld vanwege een sabbatical, niet voldoet aan de 36-maandseis. Onder bijzondere omstandigheden ben ik bereid ervan uit te gaan dat geacht wordt wel te zijn voldaan aan de 36-maandseis. De hierna genoemde criteria spelen bij de beoordeling in onderlinge samenhang een rol:

- de duur van de onderbreking;
- de duur van de dienstbetrekking vóór de onderbreking;
- de duur van de dienstbetrekking na de onderbreking maar direct voorafgaand aan de overdracht van de onderneming;
- de reden van de onderbreking.

Situaties die vergelijkbaar zijn met een sabbatical kunnen worden voorgelegd aan de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen/Team Brieven en Beleidsbesluiten, postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

## **6. Reikwijdte arrest Hoge Raad 5 januari 2007, nr. 42.683, ECLI:NL:HR:2007:AY9928**

In de literatuur is de vraag aan de orde gekomen wat de reikwijdte is van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 2007, nr. 42.683, ECLI:NL:HR:2007:AY9928.

Hoewel het arrest is gewezen voor de toepassing van artikel 17 Wet IB 1964 ben ik van mening dat het arrest ook kan worden toegepast bij de beoordeling van de faciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001. De Hoge Raad stelt in rechtsoverweging 3.3 van het arrest dat een geruisloze overgang van buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen of voorbehouden stille reserves mogelijk is indien deze heeft plaatsgevonden in samenhang met en in het kader van een overdracht van een deel van de onderneming. Ik merk hierbij op dat deze situatie niet overeenkomt met die van een gefaseerde geruisloze bedrijfs-overdracht.



---

Ik stel mij op het standpunt dat sprake is van een overdracht 'in samenhang met' en 'in het kader van' in de zin van genoemd arrest, indien aannemelijk is, dat de wil van de ondernemers erop is gericht door middel van een gelijktijdige of een volgtijdige overdracht van een deel van de onderneming en het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen, na die overdracht het belang bij de gezamenlijk gedreven onderneming overeen te laten komen met het belang bij de overgedragen zaken. Wellicht ten overvloede merk ik op dat het belanghebbenden vrijstaat situaties die niet overeenkomen met het voorgaande voor te leggen aan de bevoegde inspecteur.

## **7. Intrekking voorgaande besluiten**

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

- Besluit van 12 april 2002, nr. CPP2002/137M;
- Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2008/163M, Stcrt. 2008, nr. 146.

## **8. Inwerkingtreding**

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 14 mei 2018*

*De Staatssecretaris van Financiën,*

*namens deze:*

*J. de Bleeck*

*lid van het managementteam Belastingdienst*