



## Overdrachtsbelasting. Ondernemingsfaciliteiten

25 mei 2018

nr. 2018-50125

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit bevat het beleid over de ondernemingsfaciliteiten in de overdrachtsbelasting. Een aantal besluiten is geactualiseerd en in dit besluit samengevoegd. Het betreft de besluiten van 12 augustus 1997, nr. VB97/964, 26 augustus 1997, nr. VB97/1979, 28 mei 1998, nr. VB96/2823, 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1813M, 1 maart 2007, nr. CPP2006/372M en 10 juli 2013, nr. BLKB2013/1130M. Het besluit bevat nieuwe onderdelen over de vrijstelling bij omzetting krachtens inbreng door meerdere inbrengers in een bestaande NV of BV (onderdeel 3.3), de aanhoudingseis bij certificering van aandelen (onderdeel 3.8.1), de voortzettingseis bij een bedrijfsfusie (onderdeel 4.1) en de verkrijging van aandelen bij een splitsing (onderdeel 6.1).*

### 1. Inleiding

De overdrachtsbelasting kent een aantal ondernemingsfaciliteiten in de vorm van vrijstellingen. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdelen b, e, f, en h, van de WBR. Dit besluit bevat een aantal goedkeuringen voor de toepassing van deze ondernemingsfaciliteiten.

De besluiten van 12 augustus 1997, nr. VB97/964, 26 augustus 1997, nr. VB97/1979, 28 mei 1998, nr. VB96/2823, 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1813M, 1 maart 2007, nr. CPP2006/372M en 10 juli 2013, nr. BLKB2013/1130M zijn geactualiseerd en samengevoegd. Verder zijn ter verduidelijking enkele redactionele aanpassingen aangebracht zonder inhoudelijke gevolgen. De onderdelen 11, 11.1 en 11.2 van het besluit van 10 juli 2013, nr. BLKB2013/1130M hebben hun belang verloren en zijn daarom niet meer opgenomen. Het besluit van 21 mei 1996, nr. VB96/1317 ziet uitsluitend op wetstoepassing en is om die reden niet meer opgenomen. Het besluit van 9 augustus 1991, nr. VB91/1635 heeft zijn belang inmiddels verloren en wordt ingetrokken.

De onderdelen 2 tot en met 2.7 zijn overgenomen uit het besluit van 10 juli 2013 (BLKB2013/1130M) en bevatten het beleid over de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR. Aan de onderdelen 2.1 en 2.3 is de voorwaarde toegevoegd dat wordt voldaan aan de overige voorwaarden van de vrijstelling.

In de onderdelen 3 tot en met 3.10 is het beleid opgenomen over de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR. De onderdelen 3.1, 3.2, 3.4 en 3.8 zijn overgenomen uit het besluit van 10 juli 2013, nr. BLKB2013/1130M. Onderdeel 3.3 is overgenomen uit het besluit van 26 augustus 1997, nr. VB97/1979 en aangevuld met een goedkeuring voor de inbreng door meerdere inbrengers in een bestaande NV of BV. In de tekst van onderdeel 3.4 is ter verduidelijking een regel toegevoegd. De onderdelen 3.5 en 3.7 zijn overgenomen uit het besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1813M en onderdeel 3.6 is overgenomen uit het besluit van 28 mei 1998, nr. VB96/2823. Onderdeel 3.8.1 is nieuw en bevat een goedkeuring voor de aanhoudingseis bij certificering van aandelen. Onderdeel 3.9 is overgenomen uit het besluit van 12 augustus 1997, nr. VB97/964. Dit onderdeel bevat een toelichting op de toepassing van de voortzettingseis ten aanzien van de omgezette onderneming. Tot slot is onderdeel 3.10 in aangepaste vorm overgenomen uit het besluit van 1 maart 2007, nr. CPP2006/372M. Hierbij is geen beleidswijziging beoogd.

De onderdelen 4 tot en met 6.1 bevatten het beleid over de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR. De onderdelen 4 en 4.1 zijn nieuw. Onderdeel 4.1 bevat een goedkeuring betreffende de voortzettingseis ten aanzien van de onderneming met een nadere toelichting.

Onderdeel 5.1 is overgenomen uit het besluit van 10 juli 2013, nr. BLKB2013/1130M en onderdeel 6.1 is nieuw. Dit onderdeel bevat een goedkeuring voor de toepassing van de vrijstelling bij verkrijging van aandelen bij een splitsing.

De goedkeuringen in dit besluit zijn verleend met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

Voor de in dit besluit opgenomen goedkeuringen geldt verder het volgende. Door toepassing van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR kan het bedrag aan verschuldigde overdrachtsbelasting worden verminderd. Deze wettelijke vermindering geldt ook als bij een voorgaande verkrijging een tegemoetkoming op grond van een goedkeuring uit dit beleidsbesluit is verleend. Het is uiteraard ongewenst dat een beroep wordt gedaan op vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR als bij een voorgaande verkrijging de heffing op grond van een goedkeuring geheel of gedeeltelijk achterwege is gebleven. Daarom geldt voor elke in dit besluit opgenomen goedkeuring de voorwaarde dat de goedkeuring vervalt en dat de door de



goedkeuring niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, voor zover bij een toekomstige verkrijging een beroep wordt gedaan op artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR ter zake van de ingevolge de goedkeuring niet geheven belasting.

### **1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen**

*AWR*: Algemene wet inzake rijksbelastingen

*BV*: Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

*Familielid*: Een of meer kinderen, pleegkinderen, kleinkinderen, broers en zusters, pleeg- en halfbroers en -zusters van de overdragende ondernemer of hun echtgenoten

*NV*: Naamloze vennootschap

*Onderneming*: Objectieve onderneming dan wel subjectieve onderneming in de zin van artikel 3.2 van de Wet IB 2001 met inbegrip van het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen

*OZR*: Onroerendezaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4 van de WBR

*UBBR*: Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer

*Wet IB 2001*: Wet inkomstenbelasting 2001

*WBR*: Wet op belastingen van rechtsverkeer

## **2. Bedrijfsoverdracht (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR)**

Een verkrijging van onroerende zaken in het kader van een bedrijfsoverdracht binnen de familiesfeer is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR). De onderdelen 2.1 tot en met 2.7 bevatten het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

### **2.1 Overdracht onderneming en inbreng in BV**

Bij een bedrijfsoverdracht kan de volgende situatie zich voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een BV waarvan hij alle aandelen houdt. Deze inbreng staat de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR bij de voorafgaande overdracht in de weg. Immers de verkregen onderneming wordt wat de bedrijfsvoering betreft niet door het familielid zelf, maar door de BV voortgezet. Ik acht het niet gewenst dat de vrijstelling dan niet kan worden toegepast. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR ook geldt voor een verkrijging van een onderneming door een familielid, die wordt gevolgd door de inbreng van die onderneming in een BV, waarvan dit familielid alle aandelen houdt.

#### *Voorwaarden*

Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. De inbreng van de onderneming in de BV vindt plaats met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR. Daarbij moet aan alle vereisten van artikel 5 van het UBRR worden voldaan.
- b. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan. De goedkeuring geldt niet wanneer de ondernemer zijn onderneming rechtstreeks overdraagt aan de BV van het familielid. Een BV behoort immers niet tot de beperkte kring van verkrijgers als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR.

### **2.2 Onderneming ingebracht in BV**

Het is mogelijk dat een ondernemer zijn onderneming, exclusief het bedrijfspand, heeft ingebracht in een BV waarvan hij alle aandelen houdt. Het bedrijfspand verhuurt hij aan de BV.

Als de ondernemer in het kader van een bedrijfsopvolging zijn aandelen in de BV en het bedrijfspand overdraagt aan een familielid, is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR niet van toepassing. Het bedrijfspand wordt immers niet overgedragen als onderdeel van de overdracht van een onderneming aan een familielid omdat de onderneming in een BV wordt uitgeoefend.

### **2.3 Overdracht onderneming en inbreng in personenvennootschap**

Bij een bedrijfsoverdracht kan de volgende situatie zich voordoen. Een ondernemer draagt zijn onderneming, inclusief onroerende zaken, over aan een familielid. Dit familielid brengt de verkregen onderneming direct of korte tijd daarna in in een personenvennootschap met een derde. Deze inbreng staat de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR voor de



eerdere overdracht in de weg. De onderneming wordt immers niet in haar geheel door het familielid voortgezet, maar ook door een derde.

In de bovenstaande situatie is het ook denkbaar dat het familielid de verkregen onderneming inbrengt in een personenvennootschap met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot dan wel met een ander familielid van de oorspronkelijke ondernemer. Het is in dat geval niet mijn bedoeling om de bedrijfsoverdracht binnen de voor de vrijstelling geldende familiekring nodeloos te belemmeren. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR van toepassing is als het familielid na de verkrijging de onderneming inbrengt in een personenvennootschap.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- Het familielid brengt de verkregen onderneming in in een personenvennootschap met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot of met een ander familielid van de oorspronkelijke ondernemer.
- De ingebrachte onderneming wordt uitsluitend voortgezet door het familielid samen met zijn of haar echtgenoot of aanstaande echtgenoot of samen met het familielid van de oorspronkelijke ondernemer.
- Bij een voortzetting door het familielid samen met zijn of haar aanstaande echtgenoot geldt de goedkeuring uitsluitend als zij trouwen of een geregistreerd partnerschap aangaan binnen zes maanden na de overdracht van de onderneming.
- Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan.

### **2.4 Splitsing van een onderneming**

Een ondernemer kan zijn onderneming zodanig splitsen dat elk gedeelte een zelfstandige onderneming vormt. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR kan ook worden toegepast bij een overdracht van een op deze wijze gevormde zelfstandige onderneming. Als het verkrijgende familielid zelf al de beschikking heeft over voldoende opstallen om de onderneming voort te zetten of deze op korte termijn verkrijgt, is het mogelijk dat alleen de grond en niet de bijbehorende voor de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen aan dit familielid worden overgedragen. Er is dan geen sprake van een verkrijging van een zelfstandige onderneming. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR is dan niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR van toepassing is, als de ondernemer wel de tot de onderneming behorende grond maar niet de voor de bedrijfsvoering noodzakelijke opstallen overdraagt aan een familielid.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- De verkrijger heeft voor het uitoefenen van zijn onderneming op het tijdstip van de verkrijging al zelf de beschikking over voldoende opstallen of zal deze opstallen binnen drie maanden na dit tijdstip verkrijgen.
- Het verkregen gedeelte van de oorspronkelijke onderneming vormt een zelfstandige onderneming samen met de opstallen die de verkrijger al bezit of de opstallen die de verkrijger binnen drie maanden nog verkrijgt.
- Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan.

### **2.5 Verrijking krachtens erfrecht en vermogensbeding**

Het is mogelijk dat een ondernemer, gehuwd in algehele gemeenschap van goederen, een onderneming drijft in de vorm van een personenvennootschap met een familielid. Hij heeft de economische eigendom van het bedrijfspand ingebracht in de vennootschap. In het vennootschapscontract is onder meer bepaald dat bij het overlijden van één van de vennoten het vennootschapsaandeel verblijft aan de langstlevende vennoot. Over de juridische eigendom is geen regeling in het vennootschapscontract opgenomen.

Na het overlijden van de ondernemer levert de echtgenoot, als erfgenaam, het onverdeelde aandeel in



de onderneming aan het familielid dat de onderneming voortzet. Vervolgens levert hij de juridische eigendom van het bedrijfspand aan het familielid. Deze levering kan worden beschouwd als de laatste stap van de bedrijfsoverdracht. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR is hier echter niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR van toepassing is als de echtgenoot van de overleden ondernemer, naast het vennootschapsaandeel, ook de juridische eigendom van het bedrijfspand levert aan het familielid.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Het familielid heeft met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR het onverdeelde aandeel van de erflater in de economische eigendom van het bedrijfspand verkregen ter uitvoering van een vermogensbeding in de vennootschapsakte.
- b. De echtgenoot van de ondernemer levert de onverdeelde helft van de onderneming aan het familielid ter uitvoering van een vermogensbeding in de vennootschapsakte.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan.

### **2.6 Doorlevering door pachter**

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR is niet van toepassing als een ondernemer door hem gepachte onroerende zaken in eigendom verkrijgt en deze overdraagt aan een familielid, als hij de onderneming waaraan de gepachte onroerende zaken dienstbaar waren al op een eerder moment aan dit familielid heeft overgedragen. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR van toepassing is als een ondernemer, nadat hij de eigendom heeft verkregen van eerder door hem gepachte onroerende zaken, de eigendom van die onroerende zaken levert aan een familielid. Deze 'doorlevering' kan in dit geval worden aangemerkt als een gefaseerde bedrijfsoverdracht.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De ondernemer heeft de onderneming reeds voorafgaand aan de levering van de (voorheen) gepachte onroerende zaken overgedragen aan hetzelfde familielid.
- b. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan.

### **2.7 Overdracht aan Bureau Beheer Landbouwgronden**

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR is niet van toepassing als een ondernemer de tot zijn onderneming behorende landerijen heeft overgedragen aan het Bureau Beheer Landbouwgronden en het bureau de gronden in erfpacht uitgeeft aan de bedrijfsopvolger. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR van toepassing is in de volgende situatie. Een ondernemer heeft de tot zijn onderneming behorende landerijen overgedragen aan het Bureau Beheer Landbouwgronden. Vervolgens draagt hij zijn onderneming over aan een familielid. Het Bureau Beheer Landbouwgronden geeft de landerijen in langlopende erfpacht uit aan dat familielid. Voor de verkrijging door het familielid van het recht van erfpacht van het Bureau Beheer Landbouwgronden geldt dan de vrijstelling.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. Het Bureau Beheer Landbouwgronden geeft de landerijen gedurende een periode van ten minste zes jaar in erfpacht uit aan het familielid dat de onderneming voortzet.
- b. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de WBR wordt voldaan.



### **3 Inbreng of omzetting van een onderneming (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR)**

Een verkrijging krachtens inbreng van een onderneming in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal dan wel krachtens een omzetting van een onderneming in de vorm van een NV of BV, is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 4 en 5 van het UBBR. De onderdelen 3.1 tot en met 3.10 bevatten het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

#### **3.1 Inbreng economische eigendom**

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR is alleen van toepassing als alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa (inclusief de onroerende zaken) en passiva die een functie vervullen in de onderneming worden ingebracht. Als slechts de economische eigendom van onroerende zaken wordt ingebracht, is de vrijstelling niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

##### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR kan worden volstaan met de inbreng van de economische eigendom van de onroerende zaken. Dit in aanvulling op het bepaalde in artikel 4, eerste lid en artikel 5, eerste lid, van het UBBR.

##### *Toelichting*

Als de juridische eigendom van die onroerende zaken later alsnog in de onderneming wordt ingebracht, is de vrijstelling niet van toepassing. Er wordt dan geen onderneming (met bijbehorende onroerende zaken) ingebracht, maar alleen een los activum.

#### **3.2 Waarde bijschrijving op kapitaalrekening**

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de WBR geldt onder meer het volgende vereiste. De inbreng moet plaatsvinden tegen bijschrijving op de kapitaalrekening van de vennootschap van een bedrag dat ten minste 90 procent is van de waarde in het economische verkeer van het vermogen van de ingebrachte onderneming dan wel de boekwaarde van dat vermogen, zoals die geldt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, in gevallen waarin de ondernemer inbrengt met voorbehoud van stille reserves (zie artikel 4, eerste lid, van het UBBR).

De bovengenoemde bepaling brengt mee dat de vrijstelling niet kan worden toegepast als de inbreng van het ondernemingsvermogen plaatsvindt deels tegen de waarde in het economische verkeer en deels tegen boekwaarde onder voorbehoud van stille reserves. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

##### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de WBR van toepassing is als bij de inbreng van de onderneming één of meer tot deze onderneming behorende vermogensbestanddelen worden ingebracht tegen de boekwaarde, zoals die geldt voor de heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, onder voorbehoud van de stille reserves.

##### *Voorwaarden*

Voor de goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- De overige vermogensbestanddelen van de onderneming worden ingebracht tegen bijschrijving van (minimaal 90%) van de waarde in het economische verkeer.
- Deze overige vermogensbestanddelen worden niet buiten de boeken om vergoed.
- Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de WBR in samenhang met artikel 4 van het UBBR wordt voldaan.

##### *Toelichting*

De goedkeuring geldt ook als bij de inbreng van één of meer vermogensbestanddelen een deel van de stille reserves wordt voorbehouden. De inbreng van die vermogensbestanddelen vindt dan plaats tegen de boekwaarde vermeerderd met het niet voorbehouden deel van de stille reserves.



### **3.3 Omzetting krachtens inbreng onderneming in bestaande NV of BV**

De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR bij inbreng van een onderneming in een NV of BV is volgens de tekst van de wet alleen van toepassing als de inbreng van het ondernemingsvermogen plaatsvindt in een daartoe nieuw opgerichte vennootschap. In de praktijk wordt de onderneming ook wel ingebracht in een bestaande NV of BV. Ik acht het niet gewenst dat de vrijstelling dan niet kan worden toegepast. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR van toepassing is bij inbreng van het ondernemingsvermogen door één of meer inbrengers in een bestaande NV of BV.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Zowel op het voor de heffing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting relevante tijdstip van overgang van de onderneming als op het voor de overdrachtsbelasting relevante tijdstip van inbreng van het ondernemingsvermogen is (zijn) uitsluitend de inbrenger(s) aandeelhouder van de NV of BV, waarin wordt ingebracht.
- b. Het vervreemdingsverbod van artikel 5, derde lid, van het UBBR betreft alle aandelen die de inbrenger(s) direct na de inbreng heeft (hebben) in de NV of BV, waarin is ingebracht.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR in samenhang met artikel 5 van het UBBR wordt voldaan

### **3.4 Inbreng windturbineonderneming in NV of BV**

In het besluit van 28 januari 2011, nr. BLKB2011/2238M, heb ik voor de inkomstenbelasting een goedkeuring opgenomen voor de exploitatie van een windturbine op ondergrond die onderdeel uitmaakt van een andere onderneming van dezelfde belastingplichtige. Het betreft de situatie waarin grond aan de onderneming van de belastingplichtige wordt onttrokken om daarop een windturbineonderneming te vestigen. Goedgekeurd wordt dat de ondergrond van de windturbine niet als onttrokken aan die andere onderneming wordt beschouwd. Op grond van deze goedkeuring blijft de ondergrond van de windturbine, voor de toepassing van de inkomstenbelasting, behoren tot het bedrijfsvermogen van de andere onderneming. Door de goedkeuring kan de afzonderlijke windturbineonderneming, zonder de ondergrond van de windturbine, worden ingebracht in een NV of BV.

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR acht ik het gewenst om eenzelfde lijn te volgen als voor de inkomstenbelasting. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR onder voorwaarden goed dat de inbreng in een NV of BV van een windturbineonderneming kan plaatsvinden met uitzondering van de ondergrond van de windturbine. Ook keur ik goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR van toepassing is als ten behoeve van de NV of BV bij de inbreng een recht van opstal op de ondergrond van de windturbine wordt gevestigd. De vrijstelling geldt dan ook voor de vestiging van het recht van opstal.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. De windturbineonderneming is een afzonderlijke onderneming ten opzichte van de andere onderneming(en) van dezelfde ondernemer.
- b. Alle overige activa en passiva die een functie vervullen in de windturbineonderneming worden ingebracht.
- c. Aan de overige voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR in samenhang met artikel 5 van het UBBR wordt voldaan.

#### *Toelichting*

De goedkeuring heeft geen betrekking op de inbreng in de NV of BV van de economische eigendom van de windturbine met ondergrond. In dat geval kan de goedkeuring van onderdeel 3.1 van dit besluit gelden.



### **3.5 Creditering bij omzetting van een onderneming. Fiscale oudedagsreserve.**

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR is onder meer vereist dat de inbreng van het ondernemingsvermogen in de NV of BV plaatsvindt tegen toekenning van aandelen (zie artikel 5, eerste lid, van het UBBR). Naast de toekenning van aandelen is een creditering aan de inbrenger van een bedrag in geld mogelijk van maximaal 10% van de waarde van hetgeen op de aandelen is gestort (zie artikel 5, tweede lid, van het UBBR).

Als de omzetting voor de inkomstenbelasting plaatsvindt met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 (geruisloze omzetting), kan de waarde van de creditering worden gesteld op het bedrag waarvoor de ondernemer op grond van de aan de geruisloze omzetting verbonden voorwaarden wordt gecrediteerd (zie artikel 5, tweede lid, van het UBBR).

Als bij de omzetting van een onderneming een bestaande fiscale oudedagsreserve wordt omgezet in een lijfrente op de voet van artikel 3.128 van de Wet IB 2001, wordt dit niet als een creditering aangemerkt.

### **3.6 Creditering bij ruisende omzetting. Belastingsschulden**

Als de onderneming voor de inkomstenbelasting ruisend wordt omgezet, moet voor de toepassing van artikel 5, tweede lid, van het UBBR worden vastgesteld welke waarde op aandelen wordt gestort. Bij de vaststelling van deze waarde wordt geen rekening gehouden met de door de inbrenger materieel verschuldigde belastingsschulden. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Indien en voor zover bij een ruisende omzetting van een onderneming voor de inkomstenbelasting een creditering wordt opgenomen voor de door de inbrenger verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, keur ik goed dat deze niet wordt aangemerkt als een creditering in de zin van artikel 5, tweede lid, van het UBBR.

### **3.7 Creditering bij ruisende omzetting. Lijfrentevervoorziening**

Als de onderneming voor de inkomstenbelasting ruisend wordt omgezet, is de inbrenger inkomstenbelasting verschuldigd over de daarbij door hem gerealiseerde stakingswinst. Als de inbrenger ten laste van de stakingswinst lijfrentevervoorzieningen bedingt van de NV of BV, kan de waarde van deze lijfrentevervoorzieningen op een hoger bedrag uitkomen dan het bedrag van het crediteringsmaximum van 10%. Ingevolge artikel 5, tweede lid, van het UBBR is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR dan niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Voor de toepassing van artikel 5, tweede lid, van het UBBR keur ik onder voorwaarden het volgende goed. Naast de toekenning van aandelen mag een bedrag aan de inbrenger worden gecrediteerd ter waarde van de door hem ten laste van de stakingswinst bedongen lijfrentevervoorziening.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden.

- De waarde van de toegekende lijfrentevervoorzieningen komt in de plaats van het crediteringsmaximum van 10% als bedoeld in artikel 5, tweede lid, van het UBBR.
- De premies voor lijfrenten worden bij de inbrenger in aanmerking genomen overeenkomstig de artikelen 3.127, 3.128 en 3.129 van de Wet IB 2001.
- De NV of BV treedt op als toegelaten aanbieder van lijfrenten als bedoeld in artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet IB 2001.

### **3.8 Aanhoudingseis bij meerdere inbrengers**

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR gelden continuïteitseisen. Zo geldt er een aanhoudingseis ten aanzien van de bij de omzetting van de onderneming toegekende aandelen. Op grond hiervan is de niet geheven belasting alsnog verschuldigd als de inbrenger binnen drie jaren na de omzetting niet meer in het bezit is van alle bij of in verband met de omzetting verkregen aandelen (artikel 5, derde lid, van het UBBR).

De omzetting van de onderneming kan hebben plaatsgevonden met een inbreng door meerdere inbrengers. Als één of meer van deze inbrengers niet voldoen aan de aanhoudingseis, is de verkrij-



gende NV of BV de bij omzetting van de onderneming niet geheven belasting alsnog verschuldigd voor het gedeelte van de aandelen dat is uitgereikt aan de inbrenger(s) die niet aan de aanhoudingseis heeft (hebben) voldaan. Voor het gedeelte van de aandelen dat is uitgereikt aan de inbrenger(s) die blijft (blijven) voldoen aan de aanhoudingseis, blijft de vrijstelling onder de bestaande voorwaarden van toepassing.

### **3.8.1 Certificering van aandelen**

Het is mogelijk de bij of in verband met de omzetting van de onderneming verkregen aandelen te certificeren door overdracht van de aandelen aan een administratiekantoor. Deze overdracht vindt plaats tegen afgifte van certificaten van aandelen. In het geval de overdracht plaatsvindt binnen drie jaren na de omzetting, wordt niet meer voldaan aan de aanhoudingseis van artikel 5, derde lid, van het UBBR. De door toepassing van de vrijstelling niet geheven overdrachtsbelasting is dan alsnog verschuldigd. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de aanhoudingseis als bedoeld in artikel 5, derde lid, van het UBBR buiten toepassing blijft in geval van overdracht van de aandelen tegen afgifte van certificaten van aandelen (certificering).

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De certificaten kunnen worden vereenzelvigd met de onderliggende aandelen. Voor wat betreft de uitleg van het begrip 'vereenzelviging' en voor de omschrijving van de daarbij te stellen voorwaarden wordt aangesloten bij onderdeel 4.4 van het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139 (Stcrt 2018, nr. 15751).
- b. Voor de resterende periode van drie jaren na de omzetting van de onderneming geldt het volgende. Het bepaalde in artikel 5, derde en vijfde lid, van het UBBR is van overeenkomstige toepassing op zowel de verkregen certificaten van aandelen als op de onderliggende aandelen in bezit van het administratiekantoor.

### **3.9 Voortzettingseis. Vervreemding onderneming binnen concern**

Naast een aanhoudingseis ten aanzien van de toegekende aandelen, geldt er voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR een voortzettingseis voor de bij de omzetting verkregen onderneming. Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is de belasting die door toepassing van de vrijstelling niet is geheven alsnog verschuldigd (artikel 5, vierde lid, van het UBBR).

Artikel 5, zesde lid, van het UBBR bevat een uitzondering op de voortzettingseis. Op grond hiervan wordt de belasting niet alsnog verschuldigd bij een vervreemding van de bij de omzetting verkregen onderneming, inclusief de daartoe behorende onroerende zaken, in het kader van een voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde fusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, dan wel een splitsing als bedoeld in artikel 5c van het UBBR.

Naar aanleiding van de toelichting bij het Besluit van 15 december 2005, Stb. 2005, 688 is de vraag opgekomen of het bepaalde in artikel 5, vierde lid, van het UBBR ook buiten toepassing kan blijven in geval van een vervreemding van de bij de omzetting verkregen onderneming onder achterlating van de onroerende zaken. De tekst van artikel 5, zesde lid, van het UBBR staat dit niet toe. Er bestaat echter geen bezwaar om in dit geval de uitzonderingsbepaling onder voorwaarden toe te passen. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat het bepaalde in artikel 5, vierde lid, van het UBBR, buiten toepassing blijft in geval de bij de omzetting verkregen onderneming niet langer wordt voortgezet door de vennootschap die de onderneming bij de omzetting heeft verkregen als gevolg van een overdracht van deze onderneming binnen concern onder achterlating van onroerende zaken of andere vermogensbestanddelen bij de hiervoor bedoelde vennootschap.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De overdracht vindt plaats binnen het concern als bedoeld in artikel 5b, tweede en negende lid, van het UBBR.
- b. De verkrijgende vennootschap zet de onderneming gedurende de resterende periode van drie jaar





na de omzetting van de onderneming voort binnen het concern als bedoeld in artikel 5b, tweede en negende lid, van het UBBR.

### **3.10 Verdeling na inbreng in een NV of BV**

Een onroerende zaak kan als een onverdeeldheid toebehoren aan twee of meer deelgenoten. Deze onverdeeldheid kan door een verdeling in de zin van artikel 182 van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek worden opgeheven. In de artikelen 7 en 12 van de WBR is een regeling opgenomen voor een verkrijging als gevolg van een verdeling. Hetgeen bij een verdeling wordt toegedeeld wordt geacht voor het geheel te zijn verkregen (artikel 7 van de WBR). De waarde van de verkrijging wordt vermindert met de waarde van het aandeel in de verdeelde goederen van de verkrijger of van zijn rechtsvoorganger onder algemene titel (artikel 12 van de WBR). De vermindering geldt niet als de gerechtigdheid tot de verdeelde goederen is ontstaan door inbreng in een vennootschap met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, van de WBR (artikel 12, derde lid, van de WBR). Bij een omzetting van de onderneming in de vorm van een NV of BV kan een onverdeeld aandeel in een onroerende zaak met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR in de NV of BV worden ingebracht. Als de onverdeeldheid tot de onroerende zaak op een later moment wordt opgeheven door een toedeling aan de NV of BV, wordt deze geacht de onroerende zaak voor het geheel te hebben verkregen (artikel 7 van de WBR). Een vermindering op grond van artikel 12 van de WBR is dan niet mogelijk. Immers de gerechtigdheid van de NV of BV tot de verdeelde onroerende zaak is ontstaan door een inbreng waarbij de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR is toegepast. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder een voorwaarde goed dat het bepaalde in artikel 12, derde lid, van de WBR buiten toepassing blijft voor zover de gerechtigdheid tot de verdeelde goederen is ontstaan door inbreng in een NV of BV met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR.

#### *Voorwaarde*

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat degene die zijn onverdeeldheid tot de onroerende zaak met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 2°, van de WBR in de NV of BV heeft ingebracht, zijn aandeel in de onverdeeldheid tot de onroerende zaak niet heeft verkregen met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, van de WBR.

### **4. Bedrijfsfusie (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR)**

Een verkrijging bij een bedrijfsfusie is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 5a van het UBBR. Onderdeel 4.1 bevat het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

#### **4.1 Voortzettingseis. Vervreemding onderneming binnen concern**

Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR in samenhang met artikel 5a van het UBBR geldt een voortzettingseis voor de bij de fusie verkregen onderneming (artikel 5a, vierde lid, van het UBBR). Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is de belasting die door toepassing van de vrijstelling niet is geheven alsnog verschuldigd.

Artikel 5a, zesde lid, van het UBBR bevat een uitzondering op de voortzettingseis. Op grond hiervan wordt de belasting niet alsnog verschuldigd bij een vervreemding van de bij de fusie verkregen onderneming in het kader van een voor de overdrachtsbelasting vrijgestelde fusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, dan wel een splitsing als bedoeld in artikel 5c van het UBBR.

Naar aanleiding van de toelichting bij het Besluit van 15 december 2005, Stb. 2005, 688 is de vraag opgekomen of het bepaalde in artikel 5a, vierde lid, van het UBBR ook buiten toepassing kan blijven in geval van een vervreemding van de bij de fusie verkregen onderneming onder achterlating van de onroerende zaken. De tekst van artikel 5a, zesde lid, van het UBBR staat dit niet toe. Er bestaat echter geen bezwaar om in dit geval de uitzonderingsbepaling onder voorwaarden toe te passen. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat het bepaalde in artikel 5a, vierde lid, van het UBBR, buiten



toepassing blijft in geval de bij de fusie verkregen onderneming niet langer wordt voortgezet door de vennootschap die de onderneming bij de fusie heeft verkregen als gevolg van een overdracht van deze onderneming binnen concern onder achterlating van onroerende zaken of andere vermogensbestanddelen bij de hiervoor bedoelde vennootschap.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. De overdracht vindt plaats binnen een concern als bedoeld in artikel 5b, tweede en negende lid, van het UBBR.
- b. De verkrijgende vennootschap zet de onderneming gedurende de resterende periode van drie jaar na de bedrijfsfusie voort binnen het concern als bedoeld in artikel 5b, tweede en negende lid, van het UBBR.

### **5. Interne reorganisatie (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR)**

Een verkrijging bij een interne reorganisatie is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 5b van het UBBR. Onderdeel 5.1 bevat het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

#### **5.1 Verkoop van een gedeelte van het concern**

Bij een interne reorganisatie is het mogelijk dat een onroerende zaak binnen het concern wordt overgedragen en deze overdracht wordt gevolgd door een vervreemding van een gedeelte van het concern aan een derde. Het betreft de volgende situatie.

A BV houdt alle aandelen in B BV. Deze vennootschap houdt alle aandelen in C BV. A BV heeft zowel een belang in B BV als (middellijk) in C BV. A BV hoeft hierbij niet de top van het concern te zijn. B BV draagt een onroerende zaak over aan C BV. Dit met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR in samenhang met artikel 5b, van het UBBR. Binnen drie jaren na de reorganisatie verkoopt A BV haar aandelen B BV aan een derde.

De verkoop van de aandelen B BV heeft tot gevolg dat de belasting die door toepassing van de genoemde vrijstelling niet is geheven alsnog door C BV verschuldigd is (artikel 5b, derde lid, onderdeel a, van het UBBR). Immers A BV heeft na de verkoop van de aandelen B BV niet langer een geheel of nagenoeg geheel belang in C BV. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur in de bovengenoemde situatie van een overdracht binnen het concern gevolgd door een vervreemding van een gedeelte van het concern onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR niet op grond van artikel 5b, derde lid, van het UBBR wordt teruggenomen.

#### *Voorwaarden*

Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. B BV heeft de door haar aan C BV overgedragen onroerende zaak niet binnen een periode van drie jaren voorafgaand aan de verkoop van de aandelen B BV verkregen onder toepassing van de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR in samenhang met artikel 5b van het UBBR.
- b. De onderlinge aandelenrelatie tussen B BV en C BV blijft gedurende de resterende periode intact met als gevolg dat zij in deze periode gezamenlijk een concern blijven vormen dan wel gezamenlijk onderdeel blijven uitmaken van hetzelfde concern als bedoeld in artikel 5b, tweede en negende lid, van het UBBR. Onder de resterende periode wordt verstaan het gedeelte van de periode genoemd in artikel 5b, derde lid, onderdeel a, van het UBBR dat op het tijdstip van de verkoop van de aandelen B BV nog niet is verstreken.

### **6. Splitsing (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR)**

Een verkrijging bij een splitsing is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR). De voorwaarden bij deze vrijstelling zijn nader uitgewerkt in artikel 5c van het UBBR. Onderdeel 6.1 bevat het beleid over de toepassing van deze vrijstelling.

#### **6.1 Verrijging aandelen bij een splitsing**

De vrijstelling geldt voor de rechtspersoon die de onroerende zaken bij wijze van (af)splitsing onder



algemene titel verkrijgt. Als de verkrijgende rechtspersoon is aan te merken als een OZR en als onderdeel van de splitsing aandelen uitrekt, geldt de vrijstelling niet voor de verkrijging van deze aandelen. Dit acht ik niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR in samenhang met artikel 5c van het UBBR van toepassing is bij de verkrijging van aandelen in een OZR die bij een (af)splitsing worden toegekend.

#### *Voorwaarden*

Voor de goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden.

- a. Op de verkrijging onder algemene titel van de onroerende zaken door de bij de splitsing betrokken verkrijgende rechtspersoon is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR in samenhang met artikel 5c van het UBBR van toepassing.
- b. Het (middellijke) belang dat de aandeelhouders van de (af)splitsende rechtspersoon hebben in de waarde van de (af)gesplitste onroerende zaken wijzigt niet. Voor zover dit belang in waarde wijzigt, is overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde waarmee het (middellijke) belang van een aandeelhouder ten aanzien van de onroerende zaken direct na de splitsing is toegenomen ten opzichte van het (middellijke) belang direct voor de splitsing.

#### *Voorbeeld*

A en B zijn ieder voor 50% aandeelhouder van X BV. Tot het vermogen van X BV behoren twee onroerende zaken, respectievelijk waard € 100.000 (pand 1) en € 60.000 (pand 2). Vervolgens wordt X BV zuiver gesplitst in XA BV en XB BV. A verkrijgt alle aandelen in XA BV en B verkrijgt alle aandelen in XB BV. Zowel XA BV als XB BV kwalificeert als OZR.

XA BV verkrijgt pand 1 en XB BV verkrijgt pand 2. A en B waren elk voor de onverdeelde helft middellijk gerechtigd in de beide onroerende zaken, oftewel elk voor een waarde van € 80.000 (1/2 x € 160.000). Via de aandelen XA BV is A na de splitsing geheel gerechtigd tot pand 1 met een waarde van € 100.000. Zijn gerechtigdheid tot de onroerende zaken is daarmee als gevolg van de splitsing toegenomen met € 20.000 tot € 100.000. A is bij de verkrijging van de aandelen XA BV over € 20.000 overdrachtsbelasting verschuldigd. Bij de verkrijging door B van de aandelen XB BV is geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

## **7. Ingetrokken regelingen**

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

- het besluit van 9 augustus 1991, nr. VB91/1635;
- het besluit van 21 mei 1996, nr. VB96/1317;
- het besluit van 12 augustus 1997, nr. VB97/964;
- het besluit van 26 augustus 1997, nr. VB97/1979;
- het besluit van 28 mei 1998, nr. VB96/2823;
- het besluit van 7 augustus 2003, nr. CPP2003/1813M;
- het besluit van 1 maart 2007, nr. CPP2006/372M (Stcrt. 2007, 48);
- het besluit van 10 juli 2013, nr. BLKB2013/1130M (Stcrt. 2013, 20282)

## **8. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 25 mei 2018*

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