

Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Geruisloze omzetting artikel 3.65 Wet IB 2001; standaardvoorwaarden; toelichting

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 24 oktober 2025 nr. 2025-21695, Staatscourant 2025, 37092

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit beleidsbesluit is een actualisering van het besluit van 30 juni 2010, nr. DGB 2010/3599M (Stcrt. 2010, 10512). Dit beleidsbesluit bevat de standaardvoorwaarden en het beleid voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting voor een geruisloze omzetting op grond van artikel 3.65 Wet IB 2001. Belangrijke wijzigingen betreffen onderdeel 3.4. en de achtste standaardvoorwaarde. De wijziging van onderdeel 3.4. betreft verruiming van de bestaande goedkeuring voor kort gezegd inbreng in een holding. In de vernieuwde achtste standaardvoorwaarde is thans de voorwaarde opgenomen die voorheen in een bijlage bij het beleidsbesluit werd gesteld aan een geruisloze omzetting met een in het buitenland woonachtige aandeelhouder. Een opsomming van alle inhoudelijke wijzigingen is opgenomen in onderdeel 1.

1. Inleiding

Op grond van artikel 3.65 Wet IB 2001 wordt bij het omzetten van een onderneming in een in de vorm van een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming op verzoek van de belastingplichtige de onderneming onder voorwaarden geacht niet te zijn gestaakt. Dit besluit bevat de door de Minister van Financiën nader te stellen geactualiseerde voorwaarden voor de toepassing van dit artikel. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin deze voorwaarden zijn opgenomen. De zogenoemde standaardvoorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 bij dit besluit. In dit besluit wordt eerst de wettelijke regeling nader toegelicht, waarbij enkele goedkeuringen worden verleend. Daarna worden de standaardvoorwaarden toegelicht.

In onderdeel 15 van dit besluit geef ik de inspecteur een algemene machtiging voor de afdoening van een aantal groepen van gevallen. Voor de overige verzoeken zal ik per geval een machtiging tot afdoening aan de inspecteur geven.

De volgende onderdelen zijn aangepast, verduidelijkt of nieuw toegevoegd:

- **Onderdeel 2.2.2.a Omzetting/inbreng onderneming.**
In dit onderdeel is verduidelijkt dat bij inbreng van een verhuurde onderneming of een winstrecht de vereiste inbreng van een onderneming aanwezig is als de verhuur, of het winstrecht, zodanig is dat sprake is van medegerechtigdheid en de medegerechtigdheid de rechtstreekse voortzetting vormt van ondernemerschap met betrekking tot die onderneming.
- **Onderdeel 3.4 Inbreng in holding.**
De goedkeuring is verruimd. De huidige goedkeuring staat alleen inbreng in de holding toe als deze wordt gevolgd door een overdracht¹ van de omgezette onderneming aan 'die dochtervennootschap' waarvan de activiteiten in dezelfde lijn liggen. De verruimde goedkeuring staat ook toe dat de holding de aandelen in "die dochtermaatschappij" middellijk houdt, en ook dat wordt overgedragen aan een nieuw op te richten dochtervennootschap of aan een bestaande dochtermaatschappij zonder activiteiten.
- **Onderdeel 4.2.2 Directe overdracht onderneming met toepassing van artikel 14 of 15 Wet Vpb 1969. Letter b van de goedkeuring.** Daarbij is verduidelijkt dat bij de vervreemding van de overgedragen onderneming niet alleen kan plaatsvinden tegen uitreiking van cumulatief preferente aandelen, maar ook tegen zogenoemde 'letteraandelen'. Ter verduidelijking zijn voorbeelden opgenomen.
Daarnaast is de goedkeuring in onderdeel 4.2.3. aangevuld met een overdracht met toepassing van artikel 14a Wet Vpb 1969.
- **Onderdeel 6.1 Voor winstbepaling geen staking.**
Verduidelijkt is over welke reserves dient te worden afgerekend.
- **Onderdeel 8 Vierde standaardvoorwaarde.**
De belastingplichtige mag op het overgangstijdstip worden gecrediteerd voor de materieel verschuldigde inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen. In dezelfde lijn is nu

¹ Met toepassing van artikel 14 Wet Vpb 1969.

toegevoegd dat dit ook heeft te gelden voor het inkomensafhankelijke deel van de premie Zorgverzekeringswet.

- **Onderdeel 12 Achtste standaardvoorwaarde.**
Standaardvoorwaarde acht is omgenummerd naar standaardvoorwaarde negen. De achtste standaardvoorwaarde in dit besluit geeft de voorwaarde die wordt gesteld voor het geval sprake is van een geruisloze omzetting met een in het buitenland woonachtige aandeelhouder. Deze voorwaarde komt in de plaats van de in bijlage 2 bij het besluit van 30 juni 2010, nr. DGB 2010/3599M (Stcrt. 2010, 10512) opgenomen voorwaarde. De voorwaarde is geherformuleerd.
- **Onderdeel 13.1.2 (voorheen 12.1.2) Terugwerkende kracht toegestaan onder voorwaarden.**
Een van de voorwaarden is dat er geen incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd of behaald. In dit besluit is nader toegelicht wat in dit verband in ieder geval onder incidenteel fiscaal voordeel wordt begrepen.
- **Onderdeel 13.2 (voorheen 12.2) Ondernemersfaciliteiten in de voor-voorperiode.**
In dit onderdeel is een goedkeuring opgenomen voor de situatie waarin een belastingplichtige een S&O-verklaring heeft.
- **Onderdeel 15.3 (voorheen 14.3) Beslissing inspecteur bij beschikking.**
De laatste zin in dit onderdeel van het vervallen besluit vermeldde kort gezegd dat na het onherroepelijk worden van de beschikking de rechtsgeldigheid van de voorwaarden niet meer aan de orde kon worden gesteld bij enig bezwaar. Als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 17 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO7489, is deze laatste zin van dit onderdeel vervallen. Volgens het hiervoor vermelde arrest kan de rechtsgeldigheid van de voorwaarden ook ter toetsing worden voorgelegd in het kader van een rechtsmiddel tegen een aan de belastingplichtige opgelegde aanslag waarin aan een of meer van die voorwaarden uitvoering wordt gegeven.

De volgende onderdelen van het voorgaande besluit zijn niet meer opgenomen in dit besluit. Deze onderdelen hebben hun belang verloren door wetswijziging, jurisprudentie of waren van voorlichtende aard.

- **Onderdeel 2.1.2 Recht op vrijstelling.**
Dit onderdeel is vanwege het voorlichtende karakter niet meer opgenomen.
- **Onderdeel 2.1.3 Beoordeling verkrijgingsprijs.**
Dit onderdeel is vanwege het voorlichtende karakter niet meer opgenomen.
- **Onderdeel 11.3 Bijzondere situaties.**
Dit onderdeel is in zijn geheel (inclusief subonderdelen) geschrapt. Als gevolg van het huidige artikel 28c Wet Vpb 1969 en het vervallen van artikel 13ca Wet Vpb 1969 is de tekst niet meer relevant.

Daarnaast is het besluit redactioneel aangepast en anders ingedeeld. Dit bevordert de leesbaarheid. Met deze aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

<i>Belastingplichtige:</i>	Een natuurlijk persoon of rechtspersoon van wie verschuldigde belasting wordt geheven.
<i>Overgangstijdstip:</i>	Het tijdstip van overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting.
<i>Samenwerkingsverband:</i>	Een fiscaal transparante vennootschap met meer dan één deelnemer die als ondernemer dan wel als medegerechtigde belastbare winst uit onderneming genieten.
<i>Vennootschap:</i>	De naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als bedoeld in artikel 2:64, respectievelijk 2:175, van het Burgerlijk Wetboek of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm.
<i>Wet IB 2001:</i>	Wet inkomstenbelasting 2001.
<i>Wet Vpb 1969:</i>	Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

2. Algemeen

2.1 Geruisloze omzetting in een vennootschap

2.1.1 Doorschuiven belastingclaim

Artikel 3.65 Wet IB 2001 bevat de wettelijke regeling voor de tegemoetkoming bij omzetting van een door een natuurlijke persoon gedreven onderneming in een door een vennootschap gedreven onderneming. Deze tegemoetkoming houdt in dat de bestaande inkomstenbelastingclaim wordt doorgeschoven en omgezet in een gecombineerde vennootschaps- en inkomstenbelastingclaim. De vennootschapsbelastingclaim bestaat met name uit het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen op het overgangstijdstip. De

inkomstenbelastingclaim bestaat uit de aanmerkelijkbelangclaim over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de aandelen en de verkrijgingsprijs daarvan op het overgangstijdstip. De belastingplichtige heeft na de omzetting een aanmerkelijk belang op grond van artikel 4.6 respectievelijk 4.11 Wet IB 2001.

2.1.2 Naar buitenlands recht opgerichte vennootschap

Naar buitenlands recht opgerichte vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal kunnen onder voorwaarden eveneens in aanmerking komen voor de regeling van artikel 3.65 Wet IB 2001. Zie ook onderdeel 15.5 van dit besluit.

2.2 Begrip onderneming

2.2.1 Subjectieve onderneming

In het arrest van 27 januari 1988², heeft de Hoge Raad uitgesproken dat het begrip onderneming voor de toepassing van de geruisloze omzetting in subjectieve zin moet worden opgevat. Dit betekent dat de geruisloze omzetting ook kan worden toegepast bij de inbreng van een onderneming bestaande uit de deelgerechtigdheid in het vermogen van een samenwerkingsverband. Daarbij zijn de eisen van belang die artikel 3.65, eerste lid, tweede zin, Wet IB 2001 aan de medegerechtigde(n) stelt om voor de faciliteit in aanmerking te kunnen komen. Niet van belang is of andere deelnemers in het samenwerkingsverband hun onderneming eveneens omzetten in een vennootschap en evenmin of deze eventuele omzetting ruisend dan wel geruisloos plaatsvindt.

2.2.2 Omzetting

2.2.2.a Omzetting/inbreng onderneming

Geruisloze omzetting kan alleen plaatsvinden als een onderneming wordt ingebracht in een vennootschap. Het hoeft daarbij niet te gaan om de gehele onderneming zoals deze bestond op het overgangstijdstip. De Hoge Raad heeft namelijk voor de geruisloze omzetting beslist dat deze faciliteit ook van toepassing is als in de periode tussen het overgangstijdstip en het moment van daadwerkelijke inbreng in de vennootschap, een (wezenlijk) deel van de onderneming is vervreemd aan een derde. Een wijziging in de aard of de omvang van de onderneming(sactiviteiten) na het gewenste overgangstijdstip is dus toegestaan. Voorwaarde is wel dat het resterende deel van de onderneming nog steeds een onderneming in de zin van de Wet IB 2001 vormt³. Dit betekent dat de inbreng van een verhuurde onderneming in het algemeen niet zal kwalificeren. Zie het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2004⁴ waarin werd beslist dat van een inbreng van een onderneming geen sprake is als de vennootschap in oprichting met een derde een overeenkomst tot verhuur van de onderneming sluit. Dat de inbrenger de baten in de inkomstenbelastingsfeer nog als winst aan kan merken doet daar niet aan af. Dit is slechts anders als de verhuurde onderneming op zichzelf als een onderneming kwalificeert of als de inbrenger/verhuurder door de bepalingen van de huurovereenkomst, zodanig het belang behoudt bij de waardeontwikkeling van de vermogensbestanddelen van de verhuurde onderneming dat hij als medegerechtigde tot het vermogen van de onderneming geldt⁵. De medegerechtigdheid moet dan wel ook de rechtstreekse voortzetting vormen van het ondernemerschap met betrekking tot die (verhuurde) onderneming.

Voor vestiging van een winstrecht geldt op overeenkomstige wijze wat hiervoor is opgemerkt over verhuur van de onderneming.

2.2.2.b Inbreng één onderneming

In de situatie waarin één objectieve onderneming van een inbrenger zou kunnen worden gesplitst in twee of meer zelfstandige onderdelen, is het niet toegestaan slechts één zelfstandig onderdeel in te brengen en het andere onderdeel/de andere onderdelen in de inkomstenbelasting als ondernemer te blijven uitoefenen. De bedoeling van de faciliteit is *de* onderneming die niet in de vorm van een naamloze of besloten vennootschap wordt gedreven, om te zetten in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming. Het is wel toegestaan om voorafgaand aan de geruisloze omzetting vermogensbestanddelen te onttrekken dan wel te vervreemden, mits na die wijzigingen een onderneming in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 wordt omgezet in een naamloze of besloten vennootschap (zie

² ECLI:NL:HR:1988:ZC3745.

³ HR 12 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3290 en ECLI:NL:HR:2003:AF:8535.

⁴ ECLI:NL:HR:2004:AI0737.

⁵ ECLI:NL:GHAMS:2022:3203.



hierna onderdeel 4.1 en onderdeel 2.2.2.a. hiervoor). Geruisloze omzetting van een onderneming is dus niet toegestaan als hetgeen achterblijft als objectieve onderneming in de zin van de Wet IB 2001 kwalificeert. Zie in dit verband ook het arrest van de Hoge Raad van 10 april 2020⁶.

2.2.2.c Inbreng meer ondernemingen

Artikel 3.65 Wet IB 2001 regelt de omzetting van een onderneming van de ene rechtsvorm in een andere. Daarvan is geen sprake als twee of meer ondernemingen in dezelfde vennootschap worden samengebracht. Dit is voor mij aanleiding voor de volgende goedkeuringen.

2.2.2.c.1 Één ondernemer: meer objectieve ondernemingen

Goedkeuring

Ik keur goed dat één ondernemer twee of meer door hem gedreven objectieve ondernemingen

gelijktijdig in dezelfde op te richten vennootschap kan inbrengen, mits op het overgangstijdstip de activiteiten van de in te brengen ondernemingen in dezelfde lijn liggen.

2.2.2.c.2 Meer ondernemers: één objectieve onderneming

Goedkeuring

Ook keur ik goed dat enkele of alle deelnemers in hetzelfde samenwerkingsverband hun subjectieve ondernemingen gezamenlijk in één vennootschap kunnen inbrengen. Gelet op het subjectieve ondernemingsbegrip kunnen de ondernemingen naar keuze geruisloos of ruisend worden omgezet.

Toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 brengt met zich dat de oprichters van de vennootschap via het aandelenkapitaal geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd moeten zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming(en). Het is niet toegestaan dat door de omzetting onder de werking van artikel 3.65 Wet IB 2001 de gerechtigdheid tot de aanwezige stille en fiscale reserves zonder heffing van inkomstenbelasting middellijk verder wordt overgedragen aan een andere deelnemer van hetzelfde samenwerkingsverband dan past binnen de in de vorige zin aangegeven kaders. Dit brengt mee dat de partijen bij deze inbreng op zakelijke basis moeten handelen. Het gehele ondernemingsvermogen van elk van de geruisloze inbrengers, met uitzondering van de toegestane crediteringen en eventueel te bedingen lijfrente(n), zullen zij moeten omzetten in bij elk van hen te plaatsen aandelenkapitaal. De inspecteur stelt de voorwaarden voor toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 voor elk van de inbrengers afzonderlijk vast.

2.3 Geruisloze omzetting na doorschuiving

Ik heb er geen bezwaar tegen dat;

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

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

3. Inbreng in een bestaande vennootschap

3.1 Activiteitentoets

In het eerder vermelde arrest van 27 januari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3745, heeft de Hoge Raad voor de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 uitgesproken dat een geruisloze omzetting uitsluitend toepassing kan vinden in geval van inbreng in een daartoe op te richten vennootschap. Dat is voor mij aanleiding voor de volgende goedkeuringen.

Goedkeuringen

Ik keur goed dat artikel 3.65 Wet IB 2001 ook van toepassing is op de inbreng van een onderneming in

⁶ ECLI:NL:HR:2020:645.

een bestaande vennootschap. De vennootschap moet dan wel reeds op het overgangstijdstip feitelijk een onderneming drijven waarvan de activiteiten in dezelfde lijn liggen als die van de om te zetten onderneming. Aanvullend keur ik goed dat de onderneming wordt ingebracht in een bestaande vennootschap zonder activiteiten. Dit omdat ook dan de feitelijke activiteiten van de bestaande vennootschap direct na die inbreng uitsluitend in dezelfde lijn liggen als die van de in te brengen onderneming. De derde standaardvoorwaarde uit dit besluit blijft onverkort van toepassing.

3.2 Aandeelhouderschap

Bij inbreng van een onderneming in een bestaande vennootschap moet de inbrenger reeds op het overgangstijdstip enig aandeelhouder zijn. De toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 op de gelijktijdige inbreng van de subjectieve ondernemingen van enkele of alle deelnemers in een samenwerkingsverband in dezelfde bestaande vennootschap, is wel toegestaan. Bij de inbreng door deelnemers in een samenwerkingsverband moet men zich houden aan de voor toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 geldende eis dat de inbrengers in het aandelenkapitaal van de vennootschap geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd moeten zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming. Zie ook onderdeel 2.2.2.c.2 van dit besluit.

3.3 Fiscale eenheid

Bij de geruisloze inbreng in een vennootschap die behoort tot een bestaande fiscale eenheid (artikel 15 Wet Vpb 1969), moet – met inachtneming van het in onderdeel 3.2 bepaalde – de onderneming worden ingebracht in de moedermaatschappij waarvan de aandelen onmiddellijk in handen zijn van de inbrenger(s). Voor de beoordeling van de vraag of de activiteiten op het overgangstijdstip in dezelfde lijn liggen, kunnen de activiteiten van de dochtervennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid, aan de moedermaatschappij worden toegerekend. Het voegingstijdstip van de fiscale eenheid moet dan liggen voor of op het overgangstijdstip. Binnen de fiscale eenheid kan de onderneming ook aan een tot de fiscale eenheid behorende nieuw opgerichte dochtervennootschap of reeds bestaande dochtervennootschap zonder activiteiten worden overgedragen. De derde standaardvoorwaarde uit dit besluit blijft onverkort van toepassing.

3.4 Inbreng in holding

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

Goedkeuring

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

- a. reeds op het overgangstijdstip de belastingplichtige alle aandelen in de bestaande houdstermaatschappij onmiddellijk in handen heeft, en
- b. reeds op het overgangstijdstip de bestaande houdstermaatschappij onmiddellijk of middellijk alle aandelen in handen heeft van een dochtervennootschap waarvan de feitelijke activiteiten reeds op het overgangstijdstip in dezelfde lijn liggen als die van de in te brengen onderneming, en
- c. de inbreng in de houdstermaatschappij onmiddellijk wordt gevolgd door een overdracht van de ingebrachte onderneming aan die bestaande dochtervennootschap, en
- d. deze overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel 14 of 14a Wet Vpb 1969, en alleen wanneer deze overdracht plaatsvindt tegen uitreiking van gewone aandelen.

In gevallen waarin de inbreng in een houdstermaatschappij plaatsvindt door een samenwerkingsverband is ook aan voorwaarde b voldaan als de inbreng plaatsvindt van twee of meer subjectieve ondernemingen binnen hetzelfde samenwerkingsverband in meerdere bestaande houdstermaatschappijen. De houdstermaatschappijen dienen dan wel gezamenlijk de aandelen van de dochtervennootschap te bezitten en de inbreng in de houdstermaatschappijen dient direct te worden gevolgd door een overdracht van de ingebrachte onderneming aan de dochtervennootschap met toepassing van artikel 14 of 14a Wet Vpb 1969.

Voorwaarde d wordt toegelicht in onderdeel 4.2.2 van dit besluit.

Bovenstaande goedkeuring is van overeenkomstige toepassing bij:

- a. een bestaande dochtermaatschappij zonder activiteiten;
- b. een dochtermaatschappij die nieuw wordt opgericht en waarvan de houdstermaatschappij (middellijk) alle aandelen verkrijgt.

4. Onttrekkingen en voortzetting van de onderneming

4.1 Onttrekking vermogensbestanddelen

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

4.1.1 Welke vermogensbestanddelen

Gelet op het voorgaande keur ik voor zover nodig goed dat bij toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 vermogensbestanddelen worden onttrokken (mits het resterende deel nog steeds een onderneming vormt). Het kan daarbij zowel gaan om vermogensbestanddelen die tot het keuzevermogen (zouden) behoren, als om vermogensbestanddelen die tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren. Wel merk ik op dat hetgeen wordt onttrokken bij toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001, na het overgangstijdstip van de onderneming bij de natuurlijk persoon niet tot gevolg mag hebben dat de natuurlijk persoon na het overgangstijdstip winst uit die onderneming zal blijven genieten. Zie in dit kader ook het arrest van de Hoge Raad van 10 april 2020⁷.

Als in verband met een directe onttrekking van vermogensbestanddelen stille reserves tot uitdrukking moeten worden gebracht, is met betrekking tot deze voordelen de stakingsaftrek van artikel 3.79 Wet IB 2001 niet van toepassing. Deze geldt immers slechts bij staking van de gehele onderneming. Wel kwalificeren deze voordelen voor de omzetting in een lijfrente als bedoeld in artikel 3.129 Wet IB 2001.

4.1.2 Tijdstip onttrekking

Goedkeuring

Ik keur goed dat het tijdstip voor de bepaling van de winst vanwege de in 4.1.1 vermelde onttrekking wordt gesteld op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip van de onderneming, onder de voorwaarde dat voor de toepassing van het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden respectievelijk de heffingsgrondslag voor sparen en beleggen eveneens bij dit tijdstip wordt aangesloten.

4.2 Voortzetting van de onderneming

4.2.1 Geheel van rechtshandelingen gericht op overdracht of liquidatie

Voor de toepassing van de geruisloze omzetting is het niet noodzakelijk dat de onderneming gedurende een bepaalde periode wordt voortgezet. Slechts als de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming, blijft artikel 3.65 Wet IB 2001 buiten toepassing. Daarvan is naar mijn mening bijvoorbeeld sprake als in samenhang met de inbreng de wijze van exploitatie van het ondernemingsvermogen zodanig verandert waardoor ten aanzien van de vennootschap waarin de activiteiten worden ingebracht geen sprake meer is van een voor rekening van die vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.4 Wet IB 2001. Ik verwijs in dit verband naar het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0737.

4.2.2 Directe overdracht onderneming met toepassing van artikel 14 of 15 Wet Vpb 1969

Goedkeuring

Ik keur goed dat sprake is van een omzetting als bedoeld in artikel 3.65 Wet IB 2001, hoewel de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming, als de inbreng wordt gevolgd door een van de hierna onder *a en b* vermelde overdrachten:

- de vervreemding van de overgedragen onderneming aan een op de voet van artikel 15 Wet Vpb 1969 met de vennootschap gevoegde dochtervennootschap;
- de vervreemding van de overgedragen onderneming met toepassing van artikel 14 Wet Vpb 1969,

⁷ ECLI:NL:HR:2020:645.



met dien verstande dat deze vervreemding moet plaatsvinden tegen uitreiking van gewone aandelen.

Vervreemding van de onderneming tegen uitreiking van aandelen waaraan zodanige beperkte rechten zijn verbonden dat zij niet delen in het liquidatiesaldo is in strijd met de grondgedachte bij artikel 3.65 Wet IB 2001, namelijk de omzetting van de bestaande onderneming. Dit geldt onder andere voor een ondernemer die alleen door middel van bijvoorbeeld cumulatief preferente aandelen gerechtigd is tot een onderneming. Immers, was hij voorheen gerechtigd tot de stille reserves en de goodwill van de onderneming, na de inbreng met toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 en de vervreemding met toepassing van artikel 14 Wet Vpb 1969 is hij dat niet meer.

In de praktijk komt het voor dat alle maten/vennoten van hetzelfde samenwerkingsverband hun subjectieve ondernemingen met toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 inbrengen in afzonderlijke houdstermaatschappijen. Daarna vervreemden deze maatschappijen de ondernemingen met toepassing van artikel 14 Wet Vpb 1969 aan een door hen opgerichte werkmaatschappij. Daarbij kunnen problemen ontstaan als de verhouding tussen het ondernemingsvermogen van de maten/vennoten afwijkt van de winstverhouding in het samenwerkingsverband. In die situaties heb ik er geen bezwaar tegen dat de vervreemding van de subjectieve ondernemingen bijvoorbeeld plaatsvindt tegen uitreiking van cumulatief preferente aandelen (voorbeeld 1 en 2), dan wel letteraandelen (voorbeeld 3).

Voorbeeld 1

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

Voorbeeld 2

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

Voorbeeld 3

Het ondernemingsvermogen van de vennoten A, B en C bedraagt respectievelijk € 60.000, € 40.000 en € 100.000. De winstverhouding in het samenwerkingsverband bedraagt respectievelijk 1/3:1/3:1/3. Bij een gelijkblijvende winstverhouding worden aan de houdstermaatschappijen A, B en C elk voor € 40.000 gewone aandelen a pari uitgereikt. Aan A worden voor de hogere waarde van zijn storting letteraandelen A toegekend met nominale waarde één eurocent en een agio(reserve) van € 20.000, C ontvangt letteraandelen C met een nominale waarde van één eurocent en een agio(reserve) van € 60.000.

Voorbeeld 4

Het ondernemingsvermogen van de vennoten A, B en C bedraagt respectievelijk € 60.000, € 40.000 en € 100.000. De winstverhouding in het samenwerkingsverband bedraagt respectievelijk 1/3:1/3:1/3. Aan A worden voor de hogere waarde van zijn storting letteraandelen A toegekend met een nominale waarde één eurocent en een agio(reserve) van € 60.000, B ontvangt letteraandelen B met een nominale waarde van één eurocent en een agio(reserve) van € 40.000. C ontvangt letteraandelen C met een nominale waarde van één eurocent en een agio(reserve) van € 100.000. Wel dient om winstverschuiving te voorkomen de winstgerechtigdheid van ieder letteraandeel gelijk te zijn aan de winstverhouding van het samenwerkingsverband, namelijk respectievelijk 1/3:1/3:1/3.

4.2.3. Directe overdracht onderneming met toepassing van artikel 14a Wet Vpb 1969

4.2.3.1. Afsplitsing tegen uitreiking van aandelen

Ik keur goed dat sprake is van een omzetting als bedoeld in artikel 3.65 Wet IB 2001, hoewel de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de

onderneming, als de inbreng wordt gevolgd door een afsplitsing tegen uitreiking van aandelen. De toelichting vermeld in 4.2.2 is van overeenkomstige toepassing.

4.2.3.2. Overige splitsingsvormen

Bij een geruisloze omzetting van een onderneming in een vennootschap direct gevolgd door een juridische splitsing als bedoeld in artikel 2:334a BW (niet zijnde een afsplitsing tegen uitreiking van aandelen), is sprake van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de met toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 overgedragen onderneming. Van geval tot geval ben ik bereid te bezien of de geruisloze omzetting doorgang kan vinden. Aan het toestaan van de faciliteit kunnen voorwaarden worden gesteld. Zie verder onderdeel 15.5 van dit besluit.

Toelichting op de standaardvoorwaarden

5. Eerste standaardvoorwaarde

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

5.1 Begrip vervreemding van aandelen

Onder vervreemding van aandelen wordt mede verstaan:

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

5.2 Bewijslast bij vervreemding van aandelen

5.2.1 Bewijslast. Vervreemding geen onderdeel van een geheel van rechtshandelingen

In verband met het arrest van de Hoge Raad van 29 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2238 (zie ook Hof Den Haag 8 januari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6451) kan geen absoluut vervreemdingsverbod gesteld worden. In plaats daarvan is in de eerste standaardvoorwaarde bepaald dat op de belastingplichtige de verplichting rust aannemelijk te maken dat bij een vervreemding van aandelen in de vennootschap binnen een periode van drie jaren na de inbreng van de onderneming, deze inbreng geen onderdeel heeft uitgemaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming. Als de belastingplichtige er niet in slaagt dit bewijs te leveren, wordt het voornemen tot vervreemding op grond van de eerste standaardvoorwaarde reeds op het moment van de inbreng van de onderneming geacht te bestaan en blijft artikel 3.65 Wet IB 2001 buiten toepassing.

5.2.2 Vervreemding in het kader van aandelenfusie of juridische fusie

Goedkeuring

In de volgende situaties waarbij niet wordt voldaan aan de eerste standaardvoorwaarde, keur ik echter goed dat toch sprake is van een geruisloze omzetting als bedoeld in artikel 3.65 Wet IB 2001 als de omzetting wordt gevolgd door:

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

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

6. Tweede standaardvoorwaarde

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

6.1 Voor winstbepaling geen staking

Omdat de onderneming wordt geacht niet te zijn gestaakt, is er geen realisatiemoment van de stille reserves. Op grond van de tweede standaardvoorwaarde treedt de vennootschap voor het bepalen van de winst in de plaats van de belastingplichtige. Over stille reserves, met uitzondering van de stille reserves in onttrokken vermogensbestanddelen als bedoeld in onderdeel 4.1 van dit besluit, hoeft daarom niet te worden afgerekend. De vermogensbestanddelen van de onderneming behouden door de plaatsvervanging hun fiscale boekwaarde en daarmee de stille reserves.

Ook de fiscale reserves worden niet aan de winst toegevoegd. Een uitzondering geldt voor de positieve terugkeerreserve en de oudedagsreserve. Deze reserves worden wel in de winst opgenomen. Ten aanzien van de negatieve terugkeerreserve van artikel 3.54a Wet IB 2001 is in artikel 3.65, tweede lid, Wet IB 2001 een bijzonder voorschrift opgenomen.

6.2 Investeringsaftrek en desinvesteringsbijtelling

Omdat de onderneming wordt geacht niet te zijn gestaakt, vindt geen desinvesteringsbijtelling plaats in verband met de geruisloze omzetting. Doordat de vennootschap in de plaats treedt van de belastingplichtige heeft de vennootschap in verband met de omzetting geen recht op investeringsaftrek voor de bedrijfsmiddelen die de vennootschap heeft verworven met de inbreng van de onderneming. Een verplichting tot desinvesteringsbijtelling gaat over op de vennootschap evenals het recht op de bij de inbreng nog niet in aanmerking genomen investeringsaftrek.

6.3 Willekeurige afschrijving

Als de belastingplichtige recht had op willekeurige afschrijving als bedoeld in artikel 3.31 en 3.34 Wet IB 2001 gaat dit recht over op de vennootschap. Als deze willekeurige afschrijving bij de belastingplichtige heeft plaatsgevonden, gaat ook de sanctie vermeld in artikel 3.38 Wet IB 2001 over op de vennootschap. Dit geldt ook voor de verplichting van artikel 3.54, achtste lid, Wet IB 2001 inzake de herinvesteringsreserve.

Aangezien een vennootschap niet kan voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld voor de toepassing van willekeurige afschrijving voor startende ondernemers als bedoeld in artikel 3.34, tweede lid, Wet IB 2001, juncto paragraaf 1, hoofdstuk 4, van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001, treedt de vennootschap inzake een bij de belastingplichtige nog niet geëffectueerd recht op deze afschrijving niet in de plaats van de belastingplichtige. De geruisloze omzetting als zodanig leidt echter niet tot toepassing van de sanctiebepaling van artikel 3.38 Wet IB 2001.

6.4 Regelingen ter voorkoming van dubbele belasting

Als op het overgangstijdstip op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting bij de belastingplichtige met betrekking tot de om te zetten onderneming, of bij de vennootschap, buitenlandse resultaten zijn gesteld, zal de inspecteur voorwaarden stellen die afwijken van de tweede standaardvoorwaarde.

7. Derde standaardvoorwaarde

Als de onderneming wordt ingebracht in een bestaande vennootschap geldt voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 op vóór het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen, en op terug te wentelen verlies van één der jaren ná het overgangstijdstip naar een vóór dat tijdstip gelegen jaar, het volgende:

- *De winst van de vennootschap wordt ieder jaar gesplitst in delen waarvan elk betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door respectievelijk de belastingplichtige en de vennootschap gedreven ondernemingen. Deze splitsing vindt plaats alsof geen inbreng heeft plaatsgevonden,*

waarbij slechts winst aan de onderneming van de belastingplichtige of van de vennootschap kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de vennootschap tot uitdrukking komt.

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

7.1 Verliesverrekening bij samenvoegen ondernemingen

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

8. Vierde standaardvoorwaarde

De belastingplichtige mag worden gecrediteerd voor de op het overgangstijdstip materieel verschuldigde inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, en het op het overgangstijdstip materieel verschuldigde inkomensafhankelijke deel van de premie Zorgverzekeringswet. Ook mag de belastingplichtige ter afronding worden gecrediteerd voor een bedrag van ten hoogste 5% van hetgeen op de aandelen is gestort, maar voor niet meer dan € 30.000.

8.1 Creditering

8.1.1 Ratio beperkte creditering

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

8.1.2 Toegestane creditering; maximum

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

Ten tweede is een afrondingscreditering toegestaan. Deze bedraagt ten hoogste 5% van hetgeen op de aandelen is gestort, maar niet meer dan € 30.000. Met betrekking tot de crediteringsgrens merk ik op dat de aan de geruisloze omzetting ten grondslag liggende gedachte meebrengt dat bij de omzetting de verhouding tussen eigen en vreemd vermogen van de onderneming geheel of vrijwel geheel dezelfde blijft. De belastingplichtige mag ter afronding worden gecrediteerd voor een bedrag van ten hoogste 5% van hetgeen op de bij hem geplaatste aandelen is gestort. Omdat sprake is van een afrondingscreditering is deze creditering ook in absolute zin beperkt. De afrondingscreditering kan niet hoger zijn dan € 30.000. Bij de geruisloze omzetting door meer dan een deelnemer (in een samenwerkingsverband) geldt, in overeenstemming met het subjectieve ondernemingsbegrip, de crediteringsgrens voor iedere deelnemer afzonderlijk.

9. Vijfde standaardvoorwaarde

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

9.1 Aandelen

Bij de geruisloze omzetting van de door de belastingplichtige gedreven onderneming moet hij bij de oprichting van de vennootschap voor het geheel in het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal deelnemen. Bij de inbreng van de subjectieve ondernemingen van twee of meer deelnemers in een samenwerkingsverband in dezelfde vennootschap moet voor elke inbrenger het gehele vermogen van de omgezette onderneming, na aftrek van de toegestane creditering en de eventueel bij de vennootschap bedongen lijfrenten als bedoeld in artikel 10a.29 (omzetting oudedagsreserve) en 3.129 (omzetting stakingswinst) Wet IB 2001, worden omgezet in aandelenkapitaal. Ik merk op dat het bedingen van een lijfrente als bedoeld in voornoemd artikel 3.129 in dit verband ziet op de stakingswinst die wordt gerealiseerd door een directe onttrekking van vermogensbestanddelen ter gelegenheid van de geruisloze omzetting. In overeenstemming met het eerder vermelde arrest van de Hoge Raad van 27 januari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3745, zijn er voor het overige geen eisen aan de verhouding waarin het aandelenkapitaal in de vennootschap wordt verdeeld. Het is niet noodzakelijk dat de aandelen a pari worden uitgegeven; het boeken van agio is toegestaan.

9.2 Verschillende soorten aandelen

Bij de omzetting mogen prioriteitsaandelen of cumulatief preferente aandelen naast gewone aandelen worden uitgegeven, mits partijen ten aanzien van de verdeling van de daaraan verbonden rechten handelen als tussen onafhankelijke derden gebruikelijk is. Bij de uitgifte van cumulatief preferente aandelen moet het dividendpercentage zakelijk bepaald zijn. Het percentage is onder andere afhankelijk van de branche en de voor de onderneming specifieke omstandigheden. Bij het vaststellen van het percentage moet met deze omstandigheden rekening worden gehouden.

Het dividend op de cumulatief preferente aandelen moet daadwerkelijk worden uitgekeerd. Hiermee wordt voorkomen dat de cumulatief preferente aandelen die aan de overdrager zijn uitgereikt in de praktijk het karakter van een achtergestelde renteloze lening krijgen. Als voorbeeld valt in dit verband bij de omzetting van een vennootschap onder firma te denken aan uitgifte van gewone aandelen in de winstverhouding en voor het overige cumulatief preferente aandelen. Gevolg is dat de inbrengers hun gehele ondernemingsvermogen hebben omgezet in aandelenkapitaal.

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

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

9.3 Slechts voor inbrengers aandelen

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

10. Zesde standaardvoorwaarde

De verkrijgingsprijs bedoeld in artikel 4.21 Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen wordt gesteld op de som van de fiscale boekwaarden op het overgangstijdstip van de vermogensbestanddelen die worden ingebracht. Voor zover zonder de toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 voordelen – zowel positieve als negatieve voordelen – zouden zijn vrijgesteld door de toepassing van artikel 3.11 (vrijstelling voor bosbedrijf) of artikel 3.12 (landbouvvrijstelling) Wet IB 2001 wordt het bedrag bepaald op grond van de vorige zin, verhoogd respectievelijk verlaagd met deze voordelen.

Daarnaast vindt verhoging van dit bedrag plaats met 200% van de negatieve terugkeerreserve genoemd in artikel 3.65, tweede lid, Wet IB 2001. Dit bedrag wordt vervolgens verminderd met het bedrag van de reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdeel a, b en c, Wet IB 2001, de bij de vennootschap bedongen lijfrenten als bedoeld in de artikelen 3.129 en 10a.29 Wet IB 2001 en met de creditering als bedoeld in de vierde standaardvoorwaarde.

10.1 Bepaling verkrijgingsprijs. Objectieve vrijstellingen/negatieve terugkeerreserve

Als tot de in te brengen onderneming vermogensbestanddelen behoren waarop een objectieve vrijstelling van toepassing is als bedoeld in artikel 3.11 (bosbouwvrijstelling) of 3.12 (landbouwvrijstelling) Wet IB 2001 – daaronder begrepen hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel E, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 -, voorkomt deze voorwaarde dat een voorheen niet bestaande inkomstenbelastingclaim wordt gevestigd. De in deze vermogensbestanddelen aanwezige (positieve of negatieve) stille reserves kunnen immers door de werking van de desbetreffende objectieve vrijstelling voor het belastbare inkomen uit werk en woning (gedeeltelijk) zijn vrijgesteld.

De belastingplichtige verkrijgt bij de geruisloze omzetting een (fictief) aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6 en 4.11 Wet IB 2001. De inspecteur geeft ter zake van de verkrijgingsprijs ambtshalve een voor bezwaar vatbare beschikking af als bedoeld in artikel 4.36 Wet IB 2001. Deze beschikking kan pas worden vastgesteld na oprichting van de vennootschap.

Een negatieve terugkeerreserve vervalt bij geruisloze omzetting zonder de winst te beïnvloeden krachtens artikel 3.65, tweede lid, Wet IB 2001. Krachtens dezelfde bepaling moet hiermee rekening worden gehouden bij de bepaling van de verkrijgingsprijs van de aandelen. Dit gebeurt in de zesde voorwaarde door verhoging van de verkrijgingsprijs.

11. Zevende standaardvoorwaarde

- a. *De deelnemingsvrijstelling als bedoeld in artikel 13 Wet Vpb 1969 vindt geen toepassing op positieve voordelen uit hoofde van een deelneming tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft. Artikel 28c Wet Vpb 1969 is van overeenkomstige toepassing op de voordelen uit de deelneming na de sfeerovergang uit hoofde van artikel 3.65 Wet IB 2001.*
- b. *Ingeval in enig jaar zich een omstandigheid voordoet als hierna aangeduid in voorwaarde 7c, wordt de vennootschap geacht in dat jaar voor de toepassing van voorwaarde 7a uit de in die voorwaarde bedoelde deelneming positieve voordelen te hebben genoten tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft, voor zover dat bedrag de eerder op de voet van voorwaarde 7a in aanmerking genomen positieve voordelen overtreft.*
- c. *Een omstandigheid als bedoeld in voorwaarde 7b is:*
 - a. *de deelneming wordt geheel of voor een deel vervreemd;*
 - b. *de onderneming of een gedeelte van de onderneming van het lichaam waarin wordt deelgenomen, wordt vervreemd;*
 - c. *het aandeel in de winst dat de vennootschap uit hoofde van de deelneming toekomt, neemt af omdat een ander lichaam, dan wel een natuurlijk persoon, een belang bij die winst verwerft;*
 - d. *de deelneming gaat bij de vennootschap behoren tot het vermogen van een buitenlandse onderneming op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is;*
 - e. *een vennootschap, zijnde een deelneming waarop voorwaarde 7a van toepassing is, wordt met toepassing van artikel 15 Wet Vpb 1969 geacht te zijn gevoegd met de vennootschap;*
 - f. *de deelneming wordt geheel of voor een deel overgedragen in het kader van een overdracht van een onderneming of een zelfstandig deel van een onderneming waarop artikel 14 Wet Vpb 1969 van toepassing is.*

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

- d. *Het voor ingebrachte aandelen opgeofferde bedrag in de zin van artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt niet hoger gesteld dan de boekwaarde van de desbetreffende aandelen op het overgangstijdstip. Voor de toepassing van artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt het opgeofferde bedrag vermeerderd met de positieve voordelen uit hoofde van die deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling op grond van voorwaarde 7a geen toepassing heeft gevonden.*

Waar in deze voorwaarde wordt gesproken over de deelneming wordt bedoeld een deelneming waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt. Sinds 2010 valt hieronder ook de kwalificerende beleggingsdeelneming.

11.1 Deelnemingen

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

11.2 Meer dan één deelneming

Als tot het vermogen van de omgezette onderneming meer dan één deelneming behoort, geldt de toepassing van artikel 28c Wet Vpb 1969 voor elk van deze deelnemingen afzonderlijk. Dit houdt in dat positieve voordelen uit een bepaalde deelneming tot een bedrag gelijk aan de op het overgangstijdstip in de aandelen in die deelneming aanwezige stille reserve niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen.

12. Achtste standaardvoorwaarde

Als een onderneming door een buitenlandse belastingplichtige met toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 wordt omgezet, wordt de heffing over de uit de omzetting voortvloeiende aanmerkelijkbelangclaim verzekerd door de aanslag inkomstenbelasting over het jaar van omzetting te verhogen met het zogenoemde geconserveerde bedrag.

12.1 Verhoging aanslag inkomstenbelasting

Ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen als bedoeld in hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001 bestaat de mogelijkheid dat de uit een geruisloze omzetting voortvloeiende aanmerkelijkbelangclaim – als gevolg van verdragstoepassing – niet kan worden geëffectueerd. Om heffing over de aanmerkelijkbelangclaim te verzekeren wordt de aanslag inkomstenbelasting van een buitenlandse belastingplichtige over het laatste jaar waarin de resultaten van zijn onderneming in de inkomstenbelasting worden betrokken, verhoogd met het geconserveerde bedrag.

12.1.1 Berekening van het geconserveerde bedrag

Het geconserveerde bedrag is gelijk aan de claim die standaardvoorwaarde 6 zou doen ontstaan als verdragstoepassing niet het ontstaan van deze claim zou verhinderen. Op hoofdlijnen kan deze claim worden omschreven als het bedrag dat gelijk is aan het aanmerkelijkbelangtarief geldend in het jaar van de geruisloze omzetting vermenigvuldigd met de waarde in het economische verkeer van de om te zetten onderneming, verminderd met de boekwaarde van die onderneming op het overgangstijdstip en verminderd met de vennootschapsbelastingclaim die op het overgangstijdstip wordt gevestigd. Voor zover zonder de toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 voordelen – zowel positieve als negatieve voordelen – zouden zijn vrijgesteld door de toepassing van artikel 3.11 of 3.12 Wet IB 2001 wordt de waarde in het economische verkeer van de onderneming genoemd in de vorige zin hiervoor gecorrigeerd. Dat wil zeggen dat positieve voordelen worden afgetrokken en negatieve voordelen worden bijgeteld. Schematisch is de berekening dus als volgt:

$\text{ab-tarief} \times (\text{waarde in het economische verkeer onderneming} - \text{boekwaarde onderneming} - \text{vrijstelling artikel 3.11/3.12 Wet IB 2001} - \text{vennootschapsbelastingclaim})$

12.1.2 Berekening vennootschapsbelastingclaim

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

12.2 Uitstel van betaling

Op basis van een schriftelijk verzoek verleent de ontvanger de belastingschuldige uitstel van betaling voor het geconserveerde bedrag, mits voldoende zekerheid wordt gesteld en wordt ingestemd met de door de ontvanger gestelde voorwaarden. Indien de belastingschuldige op het overgangstijdstip woonachtig is in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat die partij is bij de Overeenkomst



betreffende de Europese Economische Ruimte, zijn zowel het schriftelijke verzoek als de zekerheidstelling niet vereist voor het door de ontvanger te verlenen uitstel.

12.2.1 Verrekening

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

12.2.2 Invorderingsrente

Aangezien het in deze context gaat om het waarborgen van een aanmerkelijkbelangclaim in de aanslag inkomstenbelasting, acht ik het passend om het in het kader van deze voorwaarde voorziene uitstel van betaling renteloos te verlenen. Anders dan bij krachtens de invorderingswet geldend uitstel wordt bij uitstel in het kader van de regeling van de achtste standaardvoorwaarde geen invorderingsrente in rekening gebracht.

12.3 Beëindiging uitstel; genieten belastbaar inkomen

Het uitstel eindigt als zich een situatie voordoet genoemd in artikel 25, achtste lid, onderdeel a of b, van de Invorderingswet 1990.

12.3.1 Beëindiging uitstel; verplaatsing feitelijke leiding

Het uitstel eindigt eveneens wanneer de feitelijke leiding van de vennootschap wordt verplaatst naar een ander land dan Nederland.

12.4 (Gedeeltelijke) kwijtschelding van de aanslag

De krachtens deze voorwaarde verhoogde aanslag wordt kwijtgescholden voor zover bij de belastingplichtige belasting wordt geheven ter zake van inkomen uit aanmerkelijk belang. Er wordt aangesloten bij de systematiek van artikel 26, vierde en vijfde lid, van de Invorderingswet 1990.

13. Negende standaardvoorwaarde

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

13.1 Overgangstijdstip

13.1.1 Bepaling overeenkomstig wet en jurisprudentie

Het tijdstip van overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting – het overgangstijdstip – wordt in beginsel overeenkomstig wet en jurisprudentie bepaald. Dat betekent dat het overgangstijdstip niet kan liggen vóór het moment waarop de voorovereenkomst is gesloten (HR 4 november 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY4077).

13.1.2 Terugwerkende kracht toegestaan onder voorwaarden

Wanneer de voorovereenkomst is gesloten en binnen negen maanden na het laatste volledige boekjaar van de belastingplichtige ontvangen is door de Belastingdienst, Postbus 13 te 6400 AA Heerlen, wordt om praktische redenen op verzoek medewerking verleend aan een omzetting met terugwerkende kracht met ingang van de eerste dag van het op het laatste volledige boekjaar volgende boekjaar. Terugwerkende kracht naar een andere datum wordt niet toegestaan. De hiervoor vermelde termijn van negen maanden wordt strikt gehanteerd. Legalisatie door een notaris kan niet worden gelijkgesteld met de tijdig door de Belastingdienst ontvangen voorovereenkomst.

Terugwerkende kracht wordt echter niet verleend als dat tot gevolg heeft dat een incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd of behaald. Van een incidenteel fiscaal voordeel is in het kader van deze goedkeuring van terugwerkende kracht sprake als een regimeovergang leidt tot een (aanzienlijke) vermindering van belasting in vergelijking met de belasting die verschuldigd zou zijn zonder terugwerking, of als een regimewijziging zelf slechts incidenteel is en daardoor incidenteel fiscaal voordeel ontstaat. Van een incidenteel fiscaal voordeel is in ieder geval sprake als in de beoogde periode van terugwerkende kracht een incidentele bate is gerealiseerd van € 100.000 of meer.

Voorbeeld

Een apotheker drijft zijn onderneming in de vorm van een eenmanszaak. Op enig moment bedenkt en ontwikkelt de ondernemer een medicijn. Voor dit medicijn worden octrooirechten verkregen. De ondernemer besluit de rechten te verkopen. De verkoop vindt plaats in maart 2025 voor een bedrag van € 1.000.000. Hij besluit de onderneming om te zetten in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid en doet een verzoek om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001. Hij vraagt daarbij om terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2025. In deze situatie is er sprake van een incidentele bate. De wijziging naar een ander regime met terugwerkende kracht leidt tot een aanzienlijke belastingvermindering in 2025.

13.1.3 Intentieverklaring

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

13.1.4 Tijdige ontvangst op andere wijze

Gelijke behandeling als een tijdig ontvangen voorovereenkomst geldt voor een situatie waarin vaststaat dat:

- het verzoek om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 met de hierbij te overleggen stukken binnen die termijn door de inspecteur is ontvangen, of
- binnen die termijn door een notaris een akte van depot of andere notariële akte is opgemaakt waarin het voornemen tot het oprichten van een vennootschap tot uitdrukking komt.

13.2 Ondernemersfaciliteiten in de voor-voorperiode

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

In afwijking op het voormelde keur ik echter goed dat een belastingplichtige die een S&O-verklaring heeft ontvangen, het bedrag van de aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk in aftrek mag brengen op het inkomen uit werk en woning van het jaar waarin de (voor-) voorperiode van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid valt en waarop de S&O-verklaring betrekking heeft. Hierbij geldt als voorwaarde dat, als de onderneming niet voor rekening en risico van de op te richten besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid zou zijn gedreven, de belastingplichtige voor dat jaar in aanmerking zou zijn gekomen voor de aftrek voor spur- en ontwikkelingswerk.

13.3 Termijn totstandkoming en inbreng

13.3.1 Algemeen

De oprichting van de vennootschap en de inbreng moeten plaatsvinden binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip. Onder inbreng van de onderneming wordt verstaan de eigendomsoverdracht van de bestanddelen van het ondernemingsvermogen. Deze termijn wordt strikt gehanteerd. Dit geldt ook voor gevallen waarin de voorwaarden waaronder de geruisloze omzetting kan plaatsvinden, niet zijn vastgesteld voor het verstrijken van bedoelde termijn. De belastingplichtige die een geruisloze omzetting van zijn onderneming in een vennootschap overweegt, moet daarom tijdig maatregelen treffen. Om die reden is het van belang het volledige verzoek om geruisloze omzetting zo spoedig mogelijk bij de inspecteur in te dienen.

13.3.2 Aanpassing overgangstijdstip

Als de oprichting en de inbreng niet binnen een termijn van vijftien maanden na het in de voorovereenkomst vermelde overgangstijdstip hebben plaatsgevonden, bestaat er geen bezwaar tegen het kiezen van een ander overgangstijdstip. Het nieuwe overgangstijdstip kan dan liggen op of na de datum van de voorovereenkomst. Uiteraard geldt de termijn van vijftien maanden ook voor het nieuwgekozen overgangstijdstip.

14. Tiende standaardvoorwaarde

De vennootschap verklaart schriftelijk aan de voor de heffing van inkomstenbelasting bevoegde

inspecteur dat zij de bovenstaande voorwaarden en beperkingen aanvaardt.

14.1 Akkoordverklaring

De voorwaarden worden opgenomen in een door de inspecteur af te geven voor bezwaar vatbare beschikking. Het is niet nodig dat de belastingplichtige zich akkoord verklaart met de voorwaarden. De voor bezwaar vatbare beschikking is echter uitsluitend gericht aan de belastingplichtige en niet aan de vennootschap. Het is daarom wel noodzakelijk dat de vennootschap de voorwaarden – voor zover deze haar aangaan – aanvaardt. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK3464, wordt in de voorwaarden geen termijn meer gesteld waarbinnen de akkoordverklaring moet zijn ontvangen.

15. Indiening en behandeling verzoek

15.1 Inhoud verzoek

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

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

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

15.2 Termijn voor indiening

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

15.3 Beslissing inspecteur bij beschikking

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

15.4 Sanctie op overtreding van de voorwaarden

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

15.5 Beoordeling verzoek

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

Nadere voorwaarden (kunnen) worden gesteld als:

- a. sprake is van gestalde buitenlandse resultaten als bedoeld in onderdeel 6.4 van dit besluit; of
- b. afwaardering heeft plaatsgevonden op tot het vermogen van de in te brengen onderneming behorende activa die bij de vennootschap waarin wordt omgezet, worden aangemerkt als een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969 van toepassing is; of
- c. afwaardering heeft plaatsgevonden op een lening verstrekt aan een onder b bedoelde deelneming; of
- d. sprake is van een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap; of
- e. de omzetting van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming in situaties als bedoeld in onderdeel 4.2.3 van dit besluit; of
- f. een belastingplichtige die in de zogenoemde (voor-)voorperiode emigreert naar het buitenland, een verzoek doet om toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting.

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

Als de inspecteur van mening is dat op andere dan de bovenstaande gronden aanleiding bestaat van de standaardvoorwaarden afwijkende voorwaarden te stellen, legt hij het desbetreffende verzoek gemotiveerd voor aan de Corporate Dienst Vaktechniek, Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

15.6 De beschikking met de voorwaarden

15.6.1 Inwilliging verzoek

De inspecteur keurt het verzoek om geruisloze omzetting goed als is voldaan aan de algemene wettelijke kaders. Ik machtig hierbij de inspecteur om het verzoek ook in te willigen als:

- a. de onderneming wordt omgezet in een bestaande vennootschap in een van de gevallen waaraan ik in onderdeel 3 van dit besluit mijn goedkeuring heb verleend; of
- b. vermogensbestanddelen worden onttrokken zoals vermeld in onderdeel 4.1 van dit besluit; of
- c. de omzetting van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming in situaties als bedoeld in onderdeel 4.2.2 van dit besluit; of
- d. de omzetting van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de vervreemding van aandelen als bedoeld in onderdeel 5.2.2 van dit besluit.

De inspecteur informeert de belastingplichtige over de inwilliging door toezending van een beschikking waarvan de standaardvoorwaarden onderdeel uitmaken.

Als in het verzoek om geruisloze omzetting is aangegeven dat sprake is van een geval als bedoeld onder d, neemt de inspecteur in de beschikking de in onderdeel 5.2.2 vermelde voorwaarde op.

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

15.6.2 Afwijzing verzoek

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

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



Als de inspecteur voornemens is het verzoek af te wijzen, geeft hij de belastingplichtige vooraf de gelegenheid hierop te reageren.
De inspecteur informeert de belastingplichtige over de afwijzing door toezending van een afwijzende beschikking.

15.7 Inlichtingen

Voor inlichtingen kunnen belastingplichtigen contact opnemen met de bevoegde inspecteur van de Belastingdienst, die zo nodig overlegt met de kennisgroep Winstfaciliteiten en firmaproblematiek.

16. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- 30 juni 2010, nr. DGB 2010/3599M.

17. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal met bijlagen in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 24 oktober 2025

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*

BIJLAGE 1

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

Definities

<i>Belastingplichtige:</i>	Een natuurlijk persoon of rechtspersoon van wie verschuldigde belasting wordt geheven;
<i>Overgangstijdstip:</i>	Het tijdstip van overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting;
<i>Samenwerkingsverband:</i>	Een fiscaal transparante vennootschap met meer dan één deelnemer die als ondernemer dan wel als medegerechtigde belastbare winst uit onderneming genieten;
<i>Vennootschap:</i>	De naar Nederlands recht opgerichte naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als bedoeld in artikel 2:64, respectievelijk 2:175, van het Burgerlijk Wetboek of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm;
<i>Wet IB 2001:</i>	Wet inkomstenbelasting 2001;
<i>Wet Vpb 1969:</i>	Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Voorwaarden

1. *Als de belastingplichtige aandelen in de vennootschap geheel of gedeeltelijk vervreemdt binnen drie jaren na de inbreng van de onderneming in de vennootschap, wordt de inbreng geacht onderdeel uit te maken van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht van de onderneming, tenzij de belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maakt.*
2. *De vennootschap treedt voor het bepalen van de winst van de omgezette onderneming vanaf het overgangstijdstip rechtstreeks in de plaats van de belastingplichtige, behoudens voor zover uit het verschil in wezen tussen de vennootschap en de belastingplichtige of uit de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 het tegendeel voortvloeit.*
3. *Als de onderneming wordt ingebracht in een bestaande vennootschap geldt voor de toepassing van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 op vóór het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen, en op terug te wentelen verlies van één der jaren ná het overgangstijdstip naar een vóór dat tijdstip gelegen jaar, het volgende:*
 - *De winst van de vennootschap wordt ieder jaar gesplitst in delen waarvan elk betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door respectievelijk de belastingplichtige en de vennootschap gedreven ondernemingen. Deze splitsing vindt plaats alsof geen inbreng heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de belastingplichtige of van de vennootschap kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de vennootschap tot uitdrukking komt.*
 - *Als een aldus uit de splitsing voortvloeiend deel negatief is, wordt dit eerst in mindering gebracht op het andere, positieve deel.*
 - *Verliezen van de vennootschap geleden vóór het overgangstijdstip worden uitsluitend verrekend met het aan de vóór het overgangstijdstip door de vennootschap gedreven onderneming toe te rekenen positieve deel.*
 - *Ná het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen die zijn toe te rekenen aan de reeds vóór het overgangstijdstip door de vennootschap gedreven onderneming, kunnen worden verrekend met belastbare winsten van vóór het overgangstijdstip. Ná het overgangstijdstip door de vennootschap geleden verliezen die zijn toe te rekenen aan de vóór het overgangstijdstip door de belastingplichtige gedreven onderneming zijn uitgesloten van verrekening met belastbare winsten van vóór het overgangstijdstip.*
4. *De belastingplichtige mag worden gecrediteerd voor de op het overgangstijdstip materieel verschuldigde inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen, en het op het overgangstijdstip materieel verschuldigde inkomensafhankelijke deel van de premie Zorgverzekeringswet. Ook mag de belastingplichtige ter afronding worden gecrediteerd voor een bedrag van ten hoogste 5% van hetgeen op de aandelen is gestort, maar voor niet meer dan € 30.000.*
5. *De ter zake van het ingebrachte vermogen uit te geven aandelen worden bij de belastingplichtige geplaatst. De aandelen moeten worden volgestort.*
6. *De verkrijgingsprijs bedoeld in artikel 4.21 Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen wordt gesteld op de som van de fiscale boekwaarden op het overgangstijdstip van de vermogensbestanddelen die worden ingebracht. Voor zover zonder de toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 voordelen – zowel positieve als negatieve voordelen – zouden zijn vrijgesteld door de toepassing van artikel 3.11 (vrijstelling voor bosbedrijf) of artikel 3.12 (landbouvvrijstelling) Wet IB 2001 wordt het bedrag bepaald op grond van de vorige zin, verhoogd respectievelijk verlaagd met deze voordelen. Daarnaast vindt verhoging van dit bedrag plaats met 200% van de negatieve terugkeerreserve genoemd in artikel 3.65, tweede lid, Wet IB 2001. Dit bedrag wordt vervolgens verminderd met het bedrag van de reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdeel a, b en c, Wet IB 2001, de bij de vennootschap bedongen lijfrenten als bedoeld in de artikelen 3.129 en 10a.29 Wet IB 2001 en met de creditering als bedoeld in de vierde standaardvoorwaarde.*
- 7a. *De deelnemingsvrijstelling als bedoeld in artikel 13 Wet Vpb 1969 vindt geen toepassing op*

positieve voordelen uit hoofde van een deelneming tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft. Artikel 28c Wet Vpb 1969 is van overeenkomstige toepassing op de voordelen uit de deelneming na de sfeerovergang uit hoofde van artikel 3.65 Wet IB 2001.

- 7b. Ingeval in enig jaar zich een omstandigheid voordoet als hierna aangeduid in voorwaarde 7c, wordt de vennootschap geacht in dat jaar voor de toepassing van voorwaarde 7a uit de in die voorwaarde bedoelde deelneming positieve voordelen te hebben genoten tot het bedrag waarmee op het overgangstijdstip de waarde in het economische verkeer van die deelneming de boekwaarde overtreft, voor zover dat bedrag de eerder op de voet van voorwaarde 7a in aanmerking genomen positieve voordelen overtreft.
- 7c. Een omstandigheid als bedoeld in voorwaarde 7b is:
- a. de deelneming wordt geheel of voor een deel vervreemd;
 - b. de onderneming of een gedeelte van de onderneming van het lichaam waarin wordt deelgenomen, wordt vervreemd;
 - c. het aandeel in de winst dat de vennootschap uit hoofde van de deelneming toekomt, neemt af omdat een ander lichaam, dan wel een natuurlijk persoon, een belang bij die winst verwerft;
 - d. de deelneming gaat bij de vennootschap behoren tot het vermogen van een buitenlandse onderneming op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is;
 - e. een vennootschap, zijnde een deelneming waarop voorwaarde 7a van toepassing is, wordt met toepassing van artikel 15 Wet Vpb 1969 geacht te zijn gevoegd met de vennootschap;
 - f. de deelneming wordt geheel of voor een deel overgedragen in het kader van een overdracht van een onderneming of een zelfstandig deel van een onderneming waarop artikel 14 Wet Vpb 1969 van toepassing is.
- Voorwaarde 7b vindt geen toepassing ter zake van een omstandigheid als bedoeld onder a, b of c van voorwaarde 7c als de vennootschap aannemelijk maakt dat is vervreemd aan een niet met haar verbonden lichaam in de zin van artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969 respectievelijk een niet met haar verbonden natuurlijk persoon in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001.
- 7d. Het voor ingebrachte aandelen opgeofferde bedrag in de zin van artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt niet hoger gesteld dan de boekwaarde van de desbetreffende aandelen op het overgangstijdstip. Voor de toepassing van artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt het opgeofferde bedrag vermeerderd met de positieve voordelen uit hoofde van die deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling op grond van voorwaarde 7a geen toepassing heeft gevonden. Waar in deze voorwaarde wordt gesproken over de deelneming wordt bedoeld een deelneming waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt. Sinds 2010 valt hieronder ook de kwalificerende beleggingsdeelneming.
8. Als een onderneming door een buitenlandse belastingplichtige met toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 wordt omgezet, wordt de heffing over de uit de omzetting voortvloeiende aanmerkelijkbelangclaim verzekerd door de aanslag inkomstenbelasting over het jaar van omzetting te verhogen met het zogenoemde geconserveerde bedrag.
9. De vennootschap komt binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip tot stand en de inbreng vindt eveneens binnen deze termijn plaats.
10. De vennootschap verklaart schriftelijk aan de voor de heffing van inkomstenbelasting bevoegde inspecteur dat zij de bovenstaande voorwaarden en beperkingen aanvaardt.