

Toelichting Inkomstenbelasting

F. Omzetting in NV of BV

Een ondernemer die zijn subjectieve onderneming (I 1370) omzet in een NV of BV (hierna gezamenlijk: BV), staakt **in principe** zijn onderneming. Hij rekent af over de stakingswinst en brengt de ondernemingsbestanddelen vervolgens tegen de waarde in het economische verkeer in een BV in. Een kwalificerende ondernemer heeft echter ook de mogelijkheid om een **doorschuifregeling** toe te passen. De onderneming wordt dan geacht niet te zijn gestaakt ([art. 3.65 Wet IB 2001](#)).

1. Voorwaarden

Om van deze doorschuifregeling gebruik te kunnen maken, moet aan een behoorlijk aantal voorwaarden worden voldaan. Er worden **eisen** gesteld aan:

- de ondernemer (I 5450);
- de onderneming die wordt ingebracht (I 5460);
- de BV waarin wordt ingebracht (I 5510);
- de voorovereenkomst of intentieverklaring (in sommige situaties) (I 5550);
- het verzoek (I 5560); en
- het voortzetten (I 5570).

Deze voorwaarden zijn slechts gedeeltelijk opgenomen in de **wet**. Het overige deel is afkomstig uit de **standaardvoorwaarden**. Deze zijn ontstaan doordat men het voor een deel aan de minister wilde overlaten om voorwaarden te stellen, zodat deze per specifiek geval aangepast konden worden. Omdat in de meerderheid van de gevallen dezelfde voorwaarden gesteld werden, zijn de standaardvoorwaarden opgesteld. Daardoor weet een ondernemer vooraf aan welke voorwaarden hij zal moeten voldoen.

Alleen als er bijzonderheden zijn, zoals de inbreng in een buitenlandse vennootschap, zullen er **aanvullende voorwaarden** worden gesteld ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 14.5](#)).

De ondernemer ontvangt van de Belastingdienst met de beslissing op het verzoek om een geruisloze omzetting ook de van toepassing zijnde (standaard)voorwaarden. Nadat de BV is opgericht, moet de oprichter namens de BV verklaren akkoord te gaan met deze voorwaarden. Hij moet ze ondertekenen en terugsturen naar de Belastingdienst.

Opmerkingen

- a. De **standaardvoorwaarden** en een uitgebreide toelichting daarop zijn terug te vinden in Stcrt. 2010-10512 ([Stcrt. 2010-10512](#)).
- b. Heeft een ondernemer de doorschuifregeling toegepast en blijkt hij **achteraf niet aan alle voorwaarden te voldoen**, dan wordt alsnog inkomstenbelasting geheven alsof de onderneming is gestaakt ([Stcrt. 2010-10512](#)).

Ondernemer

De doorschuifregeling kan worden **toegepast** door een 'echte' ondernemer (I 1110). Een medegerechtigde (I 1190) waarvan de medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting is van de (mede)gerechtigdheid als ondernemer, kan de regeling eveneens toepassen. De regeling is **niet toepasbaar voor** anderen.

Voorbeeld

Een ondernemer heeft jarenlang deelgenomen in een Vof met een andere vennoot. De Vof wordt omgezet in een CV en de ondernemer wordt stille vennoot. De andere vennoot wordt beherend vennoot. Ze besluiten gezamenlijk de onderneming in te brengen in een BV. Ook de stille vennoot kan daarbij gebruikmaken van de doorschuifregeling, omdat zijn medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting vormt van zijn gerechtigdheid als ondernemer.

De onderneming die wordt ingebracht

Hetgeen wordt ingebracht in de BV, moet **materieel** een onderneming vormen. Het is **niet toegestaan** om een onderneming in twee of meer (zelfstandige) delen te splitsen, waarbij één deel wordt ingebracht en het andere deel wordt voortgezet in de oorspronkelijke vorm.

Opmerkingen

- a. Als de in te brengen onderneming **eerder** door middel van een **geruisloze doorschuiving** (I 5220) is verkregen, wordt ook na de toepassing van de doorschuifregeling voor de omzetting in een BV nog aan het voortzettingsvereiste van die eerdere doorschuiving voldaan. De minister heeft daarvoor een goedkeuring afgegeven ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 2.3](#)).
- b. Een geruisloze omzetting is ook mogelijk als **enkel de economische eigendom** (I 1430) van het ondernemingsvermogen wordt ingebracht ([ECLI:NL:HR:1999:AA2937](#)).
- c. De **FOR** (I 2820) kan niet worden ingebracht in de BV. Daarover moet verplicht worden afgerekend of er kan een stakingslijfrente (I 5060) voor worden aangekocht ([art. 10a.29 lid 6 Wet IB 2001](#)).

Voorbeeld

Een ondernemer besluit zijn onderneming in te brengen in een BV. De onderneming bestaat uit een tankstation, een garagebedrijf en een autowasserette. Voordat de BV daadwerkelijk tot stand komt, wordt het tankstation verkocht. Omdat het resterende deel nog steeds een materiële onderneming vormt, kan de doorschuifregeling worden toegepast ([ECLI:NL:HR:2003:AF8535](#)).

Gedeeltelijke vervreemding

Als een deel van een onderneming wordt vervreemd en het **restant samen met de opbrengst** van de vervreemding nog steeds een onderneming vormt, is een geruisloze omzetting toegestaan. Ook de **onttrekking** (I 1670) van een of meer vermogensbestanddelen aan het ondernemingsvermogen (naar privé), staat een

geruisloze omzetting niet in de weg. De onttrokken vermogensbestanddelen mogen echter geen (zelfstandig deel van een) onderneming vormen ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 2.2.2](#)).

Meerdere ondernemingen

De minister heeft goedgekeurd dat een ondernemer meerdere ondernemingen op hetzelfde moment inbrengt in één BV onder toepassing van de doorschuifregeling. **Voorwaarde** hiervoor is dat de activiteiten van de ondernemingen in dezelfde lijn liggen ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 2.2.2.c.1](#)).

Terugkeerreserve

Een terugkeerreserve (I 2910) kan **niet** worden ingebracht in de BV.

Opmerkingen

- a. Een **negatieve** terugkeerreserve vervalt bij een geruisloze doorschuiving als gevolg van omzetting in een BV. Deze wordt dus niet op de winst in mindering gebracht. Wel beïnvloedt een negatieve terugkeerreserve de verkrijgingsprijs van de aandelen.
- b. Een **positieve** terugkeerreserve wordt opgeteld bij de winst uit onderneming voorafgaand aan de inbreng in de BV. Hiervoor wordt de onderneming geacht te zijn gestaakt, zodat de stakingsaftrek (I 5030) kan worden toegepast.

Waardering

Het vermogen dat wordt ingebracht, moet worden gewaardeerd. Die waardering vindt plaats op basis van de **eindbalans** (I 1390) van de ingebrachte onderneming. Er vindt dus **geen herwaardering** naar de waarde in het economische verkeer plaats.

De BV waarin wordt ingebracht

Nieuwe BV

Meestal wordt een onderneming ingebracht in een nieuwe BV. De ondernemer die zijn onderneming inbrengt, **verkrijgt** bij de oprichting **alle aandelen** in de BV. De gerechtigdheid in het kapitaal van de BV moet namelijk gelijk zijn aan de gerechtigdheid tot het vermogen van de ingebrachte onderneming ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 9.1](#)).

Het ingebrachte **ondernemingsvermogen** wordt allereerst **benut** om de nominale waarde (I 2420) van de aandelen vol te storten. Voor zover de boekwaarde (I 2150) van de onderneming meer bedraagt dan de nominale waarde, wordt, minus de creditering, een **agioreserve** gevormd.

In bepaalde gevallen krijgt de ondernemer die de onderneming inbrengt een rekening-courantvordering op de BV (**creditering**). Dat is slechts beperkt toegestaan. De ondernemer mag **enkel** gecrediteerd worden voor de op het overgangstijdstip (I 5580) verschuldigde inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen (I 12590). Dit bedrag mag ter afronding worden **vermeerdert** met 5% van het bedrag dat op de aandelen is gestort met een **maximum** van € 25.000 ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 8](#)).

Opmerkingen

- a. Het **inbrengtjdstip** is het moment waarop de onderneming daadwerkelijk wordt ingebracht in de BV. Bij een doorschuiving met terugwerkende kracht ligt dit tijdstip na het overgangstijdstip.
- b. De **aandelen** die als gevolg van de inbreng in de BV worden verkregen, behoren altijd tot een **aanmerkelijk belang** (I 9900). Wordt niet voldaan aan de wettelijke bepalingen van een aanmerkelijk belang, dan worden de aandelen fictief toch als zodanig aangemerkt.
- c. Er mogen naast gewone aandelen ook **andere aandelensoorten** (bijvoorbeeld prioriteitsaandelen of cumulatief preferente aandelen) worden uitgegeven, mits ten aanzien van de verdeling van de daaraan verbonden rechten zakelijk wordt gehandeld ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 9.2](#)).
- d. De **belastingsschuld** die mag worden **gecrediteerd**, bevat tevens de invorderings- (I 14560) en belastingrente (I 14360) en bestuurlijke boeten. Er hoeft nog geen belastingaanslag te zijn opgelegd, als maar duidelijk is dat de belasting is verschuldigd.

Bestaande BV

De minister heeft goedgekeurd dat de inbreng in een bestaande BV plaatsvindt, **mits** ([Stcrt. 2010-10512 onderdelen 3.1 en 3.2](#)):

- de inbrenger reeds op het overgangstijdstip (I 5580) enig aandeelhouder van de BV was;
- de BV op het overgangstijdstip feitelijk een onderneming drijft; en
- de activiteiten in dezelfde lijn liggen als die van de onderneming die wordt ingebracht.

Om te bepalen of de **activiteiten** van de in te brengen onderneming **in lijn liggen** met de activiteiten van de bestaande BV, mogen binnen een **fiscale eenheid** de activiteiten van de werkmaatschappij worden toegerekend aan de holdingvennootschap ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 3.3](#)). Als de inbreng plaatsvindt via een holdingvennootschap aan een werkmaatschappij en er **geen** sprake is van een **fiscale eenheid**, kan onder de volgende **voorwaarden** toch de doorschuifregeling worden toegepast ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 3.4](#)):

- de inbrenger is op het overgangstijdstip onmiddellijk eigenaar van alle aandelen in de holdingvennootschap;
- de holdingvennootschap heeft op het overgangstijdstip alle aandelen van de werkmaatschappij onmiddellijk in handen;
- de feitelijke activiteiten van de werkmaatschappij liggen op het overgangstijdstip in dezelfde lijn als de activiteiten van de in te brengen onderneming;
- de inbreng in de holdingvennootschap wordt onmiddellijk gevolgd door de overdracht van de ingebrachte onderneming aan de werkmaatschappij; en
- de overdracht aan de werkmaatschappij vindt plaats met toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit en tegen uitreiking van gewone aandelen.

Opmerkingen

- a. Inbreng in een bestaande, **lege BV** is niet mogelijk.
- b. De **holdingvennootschap** of moedermaatschappij houdt aandelen in de werk- of dochtermaatschappij en stuurt deze aan. In de **werkmaatschappij** worden de daadwerkelijke ondernemingsactiviteiten uitgeoefend.
- c. Een **fiscale eenheid** kan onder voorwaarden worden gevormd tussen holdingvennootschappen en werkmaatschappijen. Voor de heffing van vennootschapsbelasting wordt dan gedaan alsof er sprake is van één belastingplichtige.
- d. De doorschuifregeling kan ook worden toegepast bij omzetting in een **naar buitenlands recht opgerichte vennootschap** met een in aandelen verdeeld kapitaal. De minister heeft hiervoor een goedkeuring afgegeven ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 2.1.4](#)).

Voorovereenkomst of intentieverklaring

Dit is een document waaruit blijkt dat een of meer kwalificerende ondernemers voornemens zijn een onderneming om te zetten in een BV. Zo'n voorovereenkomst of intentieverklaring is slechts in enkele situaties verplicht (I 5580). **In de praktijk** wordt een dergelijk document vaak opgesteld voordat men definitief heeft besloten of en hoe de inbreng zal gaan plaatsvinden. Omdat het slechts de intentie van de ondernemer(s) weergeeft, verplicht het document tot niets. Wel houdt het document alle opties voor de ondernemer open.

Opmerkingen

- a. Een **intentieverklaring** is een document waarin één ondernemer zijn voornemen vastlegt.
- b. Een **voorovereenkomst** is een document waarin meerdere ondernemers hun voornemens vastleggen.

Verzoek

Dit is **verplicht** om gebruik te kunnen maken van de doorschuifregeling. Het verzoek moet aan de volgende **voorwaarden** voldoen ([Stcrt. 2010-10512 onderdelen 14.1 en 14.2](#)):

- het moet worden ingediend bij de Belastingdienst voordat het achterwege laten daarvan onherroepelijke fiscale gevolgen heeft gehad;
- het moet vermelden of inbreng plaatsvindt in een bestaande of nieuw op te richten BV;
- de aanwezigheid van eventuele gestalde buitenlandse resultaten op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting (I 40) moet worden vermeld;
- eventuele afwaarderingen van tot het ondernemingsvermogen behorende activa die bij de inbreng worden aangemerkt als deelneming, moeten worden vermeld;

- eventuele afwaarderingen op leningen die zijn verstrekt aan vennootschappen die bij de inbreng worden aangemerkt als deelneming, moeten worden vermeld;
- de fiscale eindbalans (I 1390) en de winst- en verliesrekening (I 1400) over het aan het overgangstijdstip (I 5580) voorafgaande boekjaar van de onderneming moeten worden bijgevoegd;
- een opgave van het te plaatsen aandelenkapitaal moet worden bijgevoegd;
- de berekening van de fiscale verkrijgingsprijs (I 10380) van de aandelen moet worden bijgevoegd;
- de fiscale en commerciële openingsbalansen van de op te richten BV en fiscale en commerciële balansen van de oorspronkelijke onderneming op het overgangstijdstip moeten worden bijgevoegd (in concept is voldoende);
- een overzicht van de te onttrekken of reeds onttrokken vermogensbestanddelen (die dus niet worden ingebracht in de BV) moet worden bijgevoegd (I 1670); en
- een eventuele (geregistreerde) voorovereenkomst of intentieverklaring moet worden bijgevoegd.

Op het verzoek wordt beslist bij een voor bezwaar vatbare beschikking ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 14.3](#)). Als aan alle vereisten is voldaan, moet de Belastingdienst een goedkeurende beschikking afgeven.

Opmerking

Van een **deelneming** is sprake als een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting een belang houdt in een andere vennootschap dat vergelijkbaar is met een aanmerkelijk belang (I 9900).

Voortzetten

Om de doorschuifregeling te kunnen toepassen moet de ondernemer de intentie hebben de onderneming in de vorm van de BV voort te zetten. Hij mag daarom de aandelen in de BV **niet binnen drie jaar** na de inbreng **vervreemden** of moet, indien hij dat wel doet, aannemelijk maken dat de inbreng desondanks niet was gericht op de overdracht van de onderneming.

Opmerking

Als toepassing van de doorschuifregeling wordt gevolgd door een **overdracht van de onderneming**, wordt de doorschuifregeling ingetrokken. Dat is anders als het gaat om een overdracht binnen een fiscale eenheid of op grond van een bedrijfsfusie tegen uitreiking van gewone aandelen. Goedgekeurd is dat in die gevallen de doorschuifregeling van toepassing blijft ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 4.2.2](#)).

2. Bijzondere situaties

Terugwerkende kracht

Soms wil een ondernemer zijn onderneming alsnog per de eerste dag van het inmiddels al aangevangen boekjaar (I 1360) geruisloos omzetten in een BV. Als de BV **binnen negen maanden** na dat overgangstijdstip is opgericht en binnen die termijn een verzoek om toepassing van de geruisloze omzetting is ontvangen door de

Belastingdienst, kan de omzetting met terugwerkende kracht naar de eerste dag van het nieuwe boekjaar plaatsvinden.

Als de BV **niet binnen negen maanden** na het overgangstijdstip is opgericht, maar wel binnen die negen maanden een voorovereenkomst of intentieverklaring is getekend en geregistreerd, is terugwerkende kracht toch toegestaan. De BV moet dan wel binnen 15 maanden na het overgangstijdstip zijn opgericht ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 12.1.2](#)).

Opmerkingen

- a. Het **overgangstijdstip** is het tijdstip van de overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 1.2](#)).
- b. **Registratie** vindt plaats door de verklaring of overeenkomst met een geleideformulier (aangetekend) naar de Belastingdienst te verzenden. Het geleideformulier staat op de site van de Belastingdienst. Op het geleideformulier staat het adres voor registratie.
- c. Terugwerkende kracht is niet toegestaan als daarmee een **incidenteel belastingvoordeel** wordt behaald.
- d. Het is niet mogelijk een onderneming met terugwerkende kracht naar een **andere datum** dan de eerste dag van het nieuwe boekjaar om te zetten in een BV.
- e. Over de periode voorafgaand aan de oprichting van de BV kunnen geen **ondernemersfaciliteiten** (I 4500) worden geclaimd. Het gaat dan om de periode vanaf het overgangstijdstip tot aan het inbrengtijdstip (I 5520). De resultaten uit die periode komen al voor rekening van de BV.

Samenwerkingsverband

Een ondernemer kan ook zijn aandeel hierin geruisloos inbrengen in een BV. De BV wordt dan deelnemer in het samenwerkingsverband. Het is niet nodig dat de andere deelnemers hun aandeel in het samenwerkingsverband eveneens inbrengen in een BV. Dat kan uiteraard wel. Ze kunnen daarbij **ieder afzonderlijk** bepalen of ze wel of niet gebruikmaken van de doorschuifregeling.

Eén BV

De deelnemers in een samenwerkingsverband kunnen er ook voor kiezen hun subjectieve ondernemingen geruisloos in te brengen in één BV ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 2.2.2.c.2](#)). Deelnemers in **verschillende** samenwerkingsverbanden kunnen dat niet.

Opmerkingen

- a. Voor elke deelnemer in het samenwerkingsverband die zijn onderneming inbrengt in de BV, geldt de **afroundingscreditering** (I 5520) met een maximum van € 25.000.
- b. Indien de subjectieve ondernemingen van meerdere deelnemers in één BV worden ingebracht en de deelname in het aandelenkapitaal wordt gebaseerd op de winstaandelen, mogen cumulatief preferente aandelen worden uitgegeven om

uitdrukking te geven aan het **verschil in de kapitaalrekeningen** van de deelnemers ([Stcrt. 2010-10512 onderdeel 9.2](#)).

c. Alleen een medegerechtigde (I 1190) die niet deelt in het **liquidatiesaldo** van een samenwerkingsverband, mag bij de inbreng in een BV enkel aandelen met zodanig beperkte rechten ontvangen dat hij niet deelt in het liquidatiesaldo van de BV.

Bestaande BV

Ook voor de deelnemers in een samenwerkingsverband is het mogelijk hun onderneming hierin in te brengen. De oprichters van de BV moeten dan **in dezelfde verhouding** gerechtigd zijn tot het aandelenkapitaal van de BV als tot het vermogen van de omgezette onderneming. Er mag niet meer dan 10% worden **afgeweken** van de verhouding in de omgezette onderneming.

Voor de inbreng door meerdere deelnemers in een werkmaatschappij **via hun bestaande holdingvennootschappen** gelden dezelfde voorwaarden als bij de inbreng daarin door één deelnemer (I 5540). Daarbij geldt dat de bestaande holdingvennootschappen de aandelen in de dochtermaatschappij reeds op het overgangstijdstip (I 5580) in dezelfde verhouding in bezit moeten hebben als de winstverdeling in het samenwerkingsverband ([Stcrt. 2010-10512 onderdelen 3.1 tot en met 3.4](#)).