Wijziging van het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, Staatscourant 2018, 15751.

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van [datum], nr. 2023-16550

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit wijzigt het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139 (Stcrt. 2018, 15751). De wijzigingen betreffen onderdeel 5.4. waarin voor de dienstbetrekkingeis en de 36-maandseis voor een aantal situaties goedkeuringen zijn opgenomen. Daarnaast is vooruitlopend op wetgeving een goedkeuring opgenomen in verband met een zusterfusie waarbij de verkrijgende rechtspersoon geen aandelen toekent.

ARTIKEL I
Het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139 (Stcrt. 2018, 15751) wordt als volgt gewijzigd:

A
Aan onderdeel 1. wordt een alinea toegevoegd, luidende:

Dit besluit werd gewijzigd bij besluit van [datum], nr. 2023-16550, (Stcrt. 2024,[nummer]). De wijzigingen betreffen onderdeel 5.4. waarin voor de dienstbetrekkingeis en de 36-maandseis voor een aantal situaties een verduidelijking en goedkeuringen zijn opgenomen. Deze goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Daarnaast is in onderdeel 5.8. vooruitlopend op wetgeving een goedkeuring opgenomen in verband met een zusterfusie waarbij de verkrijgende rechtspersoon geen aandelen toekent. In onderdeel 5.5.2. is een verwijzing geactualiseerd. In onderdelen 7.2. en 8.1. is de adressering van verzoeken aangepast.

B
Onderdeel 1.1. wordt als volgt gewijzigd:
Vóór de definitie van 'Wet VPB' wordt ingevoegd:

Vereenvoudigde zusterfusie: de juridische fusievariant waarbij de aandeelhouder/natuurlijke persoon rechtstreeks alle aandelen houdt in het kapitaal van de te fuseren vennootschappen en de verkrijgende vennootschap geen aandelen toekent ingevolge de akte van fusie.

C
Na onderdeel 5.4.2. wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

5.4.2a. Doorschuiving bij schenking; toepassing dienstbetrekkingeis bij dienstbetrekking bij samenwerkingsverband (personenvennootschap)
Aan de dienstbetrekkingeis kan worden voldaan als een verkrijger in dienstbetrekking is van een samenwerkingsverband, bijvoorbeeld een vennootschap onder firma, met als één van de vennoten, de vennootschap waarvan de aandelen of winstbewijzen worden geschonken. Het samenwerkingsverband is transparant voor de toepassing van de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat elke vennoot van het samenwerkingsverband geacht wordt een eigen (subjectieve) onderneming te drijven naar rato van zijn participatie in het samenwerkingsverband. De dienstbetrekking van de verkrijger wordt aan de onderneming van de vennoot naar rato van de participatie toegerekend. Hierdoor is de verkrijger als het ware in dienstbetrekking bij elke vennoot, dus ook van de vennootschap waarvan de aandelen of winstbewijzen worden geschonken.

CONCEPT

D
Na onderdeel 5.4.3. worden drie onderdelen ingevoegd, luidende:

5.4.3a. Doorschuiving bij schenking; toepassing van de dienstbetrekkingeis bij een onderneming vóór omzetting in een nv of bv

Het kan voorkomen dat de verkrijger direct voorafgaande aan zijn dienstbetrekking bij de vennootschap waarvan de aandelen of winstbewijzen worden geschonken in dienstbetrekking is geweest bij een onderneming die later is omgezet in die vennootschap (bijvoorbeeld artikel 3.65 Wet IB 2001). In deze situatie kan onder voorwaarden worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis.

Goedkeuring
Ik keur goed dat in de hiervoor omschreven situatie bij een overdracht van aandelen of winstbewijzen artikel 4.17c van de Wet IB 2001 wordt toegepast ondanks de omstandigheid dat niet is voldaan aan de in artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 genoemde voorwaarde. Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- de verkrijger is gedurende 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan de inbreng van de onderneming als werknemer in die onderneming werkzaam geweest;
- de dienstbetrekking bij de vennootschap sluit in tijd zonder onderbreking aan op de dienstbetrekking bij de onderneming;
- voorafgaand aan de overdracht van de aandelen in de vennootschap is de verkrijger ononderbroken in dienstbetrekking geweest bij de vennootschap;
- de inwilliging van het verzoek brengt mee dat de verkrijger ermee instemt zich niet te zullen beroepen op een onjuiste toepassing van artikel 4.17c van de Wet IB 2001.

5.4.3b. Doorschuiving bij schenking; toepassing van de dienstbetrekkingeis bij eerdere dienstbetrekking bij vennootschap A waarvan een participatie in een samenwerkingsverband (personenvennootschap) wordt ingebracht in vennootschap B

Een verkrijger is eerst in dienstbetrekking bij vennootschap A die participeert in een samenwerkingsverband (personenvennootschap). In het samenwerkingsverband wordt een onderneming gedreven. Voor deze onderneming verricht de verkrijger gedurende zijn dienstbetrekking bij vennootschap A werkzaamheden. Hiervoor ontvangt vennootschap A een vergoeding. Vennootschap A brengt de participatie in het samenwerkingsverband in in vennootschap B. De verkrijger treedt in dienstbetrekking bij vennootschap B. Direct daarna schenkt de vervreemder de aandelen of winstbewijzen in vennootschap B aan de verkrijger. Onder voorwaarden kan de verkrijger voldoen aan de dienstbetrekkingeis.

Goedkeuring
Ik keur goed dat in de hiervoor omschreven situatie bij een overdracht van aandelen of winstbewijzen artikel 4.17c van de Wet IB 2001 wordt toegepast ondanks de omstandigheid dat niet is voldaan aan de in artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 genoemde voorwaarde. Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- de verkrijger was voorafgaande aan de dienstbetrekking bij vennootschap B gedurende 36 maanden ononderbroken in dienstbetrekking bij vennootschap A;
- de dienstbetrekking bij vennootschap B sluit in tijd zonder onderbreking aan op de dienstbetrekking bij vennootschap A;
- voorafgaand aan de overdracht van de aandelen in vennootschap B is de verkrijger ononderbroken in dienstbetrekking geweest bij vennootschap B;
- de inwilliging van het verzoek brengt mee dat de verkrijger ermee instemt zich

niet te zullen beroepen op een onjuiste toepassing van artikel 4.17c van de Wet IB 2001.

5.4.3c. Doorschuiving bij schenking; toepassing van de dienstbetrekkingeis na (af)splitsing

Het komt voor dat een verkrijger eerst in dienstbetrekking is bij een splitsende vennootschap waarvan het ondernemingsvermogen wordt afgesplitst naar een nieuw opgerichte vennootschap waarvan de verkrijger vervolgens de aandelen of winstbewijzen geschonken krijgt. De vraag is of in die situatie aan de dienstbetrekkingeis van artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 kan worden voldaan.

Een (af)splitsing kan tot gevolg hebben dat de arbeidsovereenkomst van de verkrijger van rechtswege overgaat op de nieuw opgerichte vennootschap (artikel 7:662, tweede lid, onderdeel a, juncto artikel 7:663 BW). In dat geval kan worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis en kan de verkrijger een beroep doen op artikel 4.17c van de Wet IB 2001. Voor een geslaagd beroep moet de verkrijger uiteraard aan alle andere voorwaarden van dit artikel voldoen, waaronder de 36-maandseis (zie ook hierna onderdeel 5.4.4. sub a – samentellen van aansluitende perioden van dienstbetrekking).

In de situatie dat de dienstbetrekking van de verkrijger niet als gevolg van de (af)splitsing van rechtswege overgaat naar de nieuw opgerichte vennootschap kan onder voorwaarden ook worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis.

Goedkeuring
Ik keur goed dat in de hiervoor omschreven situatie, waarin de arbeidsovereenkomst niet van rechtswege overgaat, bij een overdracht van aandelen of winstbewijzen artikel 4.17c van de Wet IB 2001 kan worden toegepast ondanks de omstandigheid dat niet is voldaan aan de in artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 genoemde voorwaarde. Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

- de verkrijger is voorafgaande aan de (af)splitsing reeds gedurende 36 maanden aaneengesloten in dienstbetrekking bij de splitsende vennootschap;
- de verkrijger heeft tijdens de dienstbetrekking bij de splitsende vennootschap werkzaamheden verricht voor de (materiële) onderneming of het ondernemingsgedeelte van de splitsende vennootschap dat bij de overdracht bezit van de verkrijger wordt;
- de verkrijger treedt in dienstbetrekking bij de nieuw opgerichte vennootschap;
- de dienstbetrekking bij de nieuw opgerichte vennootschap sluit in tijd zonder onderbreking aan op de dienstbetrekking bij de splitsende vennootschap;
- voorafgaand aan de overdracht van de aandelen in de nieuw opgerichte vennootschap is de verkrijger ononderbroken in dienstbetrekking geweest bij de nieuw opgerichte vennootschap;
- de inwilliging van het verzoek brengt mee dat de verkrijger ermee instemt zich niet te zullen beroepen op een onjuiste toepassing van artikel 4.17c van de Wet IB 2001.

E
In onderdeel 5.4.4. wordt als volgt gewijzigd.

1. De alinea boven het kopje b. *Onderbreking dienstbetrekking* wordt vervangen en komt te luiden:

   a. *Opvolgende dienstverbanden of deelname in samenwerkingsverband*
   Voor de bepaling van de dienstbetrekkingeis worden bij elkaar geteld de perioden dat een verkrijger direct achtereenvolgens:
   - in dienstbetrekking is geweest bij de vennootschap waarvan de aandelen worden geschonken;
   - in dienstbetrekking is geweest bij een werkmaatschappij zoals bedoeld in

artikel 26d URIB;
- heeft deelgenomen in een samenwerkingsverband zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3.;
- in dienstbetrekking is geweest bij de onderneming zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3a.;
- in dienstbetrekking is geweest bij vennootschap A zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3b.;
- in dienstbetrekking is geweest bij de splitsende vennootschap zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3c.;
- werkzaamheden heeft verricht zoals bedoeld in onderdeel 5.4.5.

2. De laatste zin komt te luiden:

   Situaties die vergelijkbaar zijn met een sabbatical, kunnen worden voorgelegd aan Belastingdienst, Corporate Dienst Vaktechniek, Team Brieven en beleidsbesluiten, postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

F
In onderdeel 5.2.2. wordt "artikel 13d, zesde lid" vervangen door: artikel 13d, negende lid.

G
Na onderdeel 5.7. wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

Onderdeel 5.8. Doorschuiven bij vereenvoudigde zusterfusie
Bij een vereenvoudigde zusterfusie kan de doorschuifregeling van artikel 4.41, derde lid, van de Wet IB 2001 niet worden toegepast omdat niet kan worden voldaan aan een voorwaarde die de wettekst daaraan stelt, namelijk 'het van rechtswege worden van aandeelhouder' (artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001). Bij de vereenvoudigde zusterfusie worden immers geen aandelen uitgereikt door de verkrijgende vennootschap. Het gevolg dat in deze situatie de doorschuifregeling niet kan worden toegepast vind ik onwenselijk. Daarom keur ik het volgende goed vooruitlopend op een wijziging van artikel 4.16 in samenhang met de artikelen 4.41 en 4.42 van de Wet IB 2001.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat het voordeel uit vervreemding in het geval van een vereenvoudigde zusterfusie op verzoek van belastingplichtige niet in aanmerking wordt genomen.

Voorwaarden

- De verdwijnende en verkrijgende rechtspersoon zijn in Nederland gevestigd, of in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, Wet IB 2001 in een lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte gevestigd.
- De vereenvoudigde zusterfusie is niet in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Hierbij is artikel 3.57, vierde en zevende lid, Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing.
- De verkrijgingsprijs van de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon wordt opgeteld bij de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verkrijgende rechtspersoon.

Dit onderdeel vervalt zodra de voorgenomen wetswijziging waarin deze goedkeuring ter codificatie is opgenomen in werking is getreden dan wel per 1 januari volgend op het jaar

waarin de Tweede of Eerste Kamer tegen dat wetsvoorstel heeft gestemd, maar uiterlijk per 1 januari 2026.

H
In onderdeel 7.2. komt de laatste zin te luiden:

Verzoeken kunnen worden voorgelegd aan Belastingdienst, Corporate Dienst Vaktechniek, Team Brieven en beleidsbesluiten, postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

I
In onderdeel 8.1 komt de laatste zin te luiden:

Vergelijkbare verzoeken kunnen worden voorgelegd aan Belastingdienst, Corporate Dienst Vaktechniek, Team Brieven en beleidsbesluiten, postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

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

Dit besluit zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, [datum]
De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

TOELICHTING
In artikel I, onderdeel A, wordt aan onderdeel 1. een passage toegevoegd ter toelichting van de wijzigingen via dit besluit.

Artikel I, onderdeel B, voegt het begrip vereenvoudigde zusterfusie toe in verband met de toevoeging van een goedkeuring.

De in artikel I, onderdeel C, opgenomen wijziging betreft de toevoeging van een nieuw onderdeel 5.4.2a. Over de situatie in dit onderdeel heeft de Kennisgroep aanmerkelijk belang eerder een standpunt[1] ingenomen. Dit standpunt heb ik overgenomen en verwerkt in onderdeel 5.4.2a. Uitgelegd wordt dat aan de dienstbetrekkingeis van artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001 kan worden voldaan als de verkrijger in dienstbetrekking is van een samenwerkingsverband met als een van de vennoten, de vennootschap waarvan de aandelen of winstbewijzen worden geschonken aan de verkrijger. Het standpunt van de Kennisgroep is gepubliceerd op de website van de Kennisgroepen van de Belastingdienst en zal daar worden ingetrokken na inwerkingtreding van dit besluit.

In artikel I, onderdeel D, zijn drie nieuwe onderdelen (5.4.3a., 5.4.3b. en 5.4.3c.) toegevoegd.
In het nieuwe onderdeel 5.4.3a. is onder voorwaarden goedgekeurd dat kan worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis bij een dienstbetrekking bij een onderneming vóórdat die onderneming wordt omgezet in een nv of bv, waarvan de aandelen na omzetting worden geschonken aan de verkrijger.

In het nieuwe onderdeel 5.4.3b. is onder voorwaarden goedgekeurd dat kan worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis in de volgende situatie. Een verkrijger is eerst in

[1] KG:003:2022:1 Dienstbetrekkingseis, in dienst bij VOF. Gepubliceerd op 3 maart 2023.

dienstbetrekking bij vennootschap A die participeert in een samenwerkingsverband. In het samenwerkingsverband wordt een onderneming gedreven. Verkrijger verricht gedurende zijn dienstbetrekking bij vennootschap A werkzaamheden voor deze onderneming. Hiervoor ontvangt vennootschap A een vergoeding. Vennootschap A brengt de participatie in het samenwerkingsverband in in vennootschap B. De verkrijger treedt in dienstbetrekking bij vennootschap B. Direct daarna schenkt de vervreemder de aandelen of winstbewijzen in vennootschap B aan de verkrijger.

Het nieuwe onderdeel 5.4.3c. gaat over de toepassing van de dienstbetrekkingeis na (af)splitsing. Dit onderdeel gaat in op de situatie waarin een verkrijger eerst in dienstbetrekking is bij een splitsende vennootschap waarvan het ondernemingsvermogen wordt afgesplitst naar een nieuw opgerichte vennootschap. De aandelen of winstbewijzen in de nieuw opgerichte vennootschap worden vervolgens geschonken aan de verkrijger. In dit nieuwe onderdeel 5.4.3c. is aangegeven dat kan worden voldaan aan de dienstbetrekkingeis doordat de arbeidsovereenkomst van rechtswege overgaat op de nieuw opgerichte vennootschap. Als de arbeidsovereenkomst niet van rechtswege overgaat kan onder voorwaarden gebruik worden gemaakt van een goedkeuring.

Artikel I, onderdeel E, punt 1, voegt aan de goedkeuring van onderdeel 5.4.4. sub a (de zogenoemde samentelbepaling voor de 36-maandseis) de perioden toe waarin de verkrijger direct achtereenvolgens: in dienstbetrekking is geweest bij een werkmaatschappij zoals bedoeld in artikel 26d URIB, bij de onderneming zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3a., bij vennootschap A zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3b. onderscheidenlijk bij de splitsende vennootschap zoals bedoeld in onderdeel 5.4.3c. Als bijvoorbeeld een verkrijger achtereenvolgens en aaneengesloten 20 maanden in dienst is geweest van een splitsende vennootschap en 16 maanden in dienst is bij de verkrijgende vennootschap op het moment waarop de verkrijger de aandelen in de verkrijgende vennootschap geschonken krijgt, kan worden voldaan aan de 36-maandseis van artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001.

Verder wijzigt dit onderdeel E in punt 2 de adressering van de verzoeken. Dit in verband met de wijziging van de naam van het organisatieonderdeel van de Belastingdienst.

Artikel I, onderdeel F, actualiseert in onderdeel 5.5.2. de verwijzing naar artikel 13d Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De bepaling van artikel 13d, zesde lid (oud) is sinds 1 januari 2021 ondergebracht in artikel 13d, negende lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Met deze wijziging is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel I, onderdeel G*,* voegt een nieuw onderdeel 5.8. toe over doorschuiven van de verkrijgingsprijs bij een vereenvoudigde zusterfusie. Wat onder een vereenvoudigde zusterfusie in het verband van dit besluit wordt verstaan is opgenomen in onderdeel 1.1. (nieuw). Onder andere voor deze zusterfusie is in artikel 2:311, tweede lid, juncto artikel 2.333, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek een vereenvoudigde procedure geregeld. De huidige doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang sluit niet goed aan op de vereenvoudigde zusterfusie. Hierdoor wordt een vereenvoudigde zusterfusie fiscaal niet gefaciliteerd. De fiscaliteit staat daarmee in de weg aan de mogelijkheid van een vereenvoudigde fusieprocedure. De goedkeuring voorkomt deze belemmering door de aanmerkelijkbelanghouder toe te staan onder voorwaarden de doorschuiffaciliteit toe te passen en zo geen (fictieve) vervreemdingswinst in aanmerking te nemen. De goedkeuring bevordert de eenheid van beleid en uitvoering. In onderdeel 5.8. is vooruitlopend op een voorgenomen wetswijziging per 1 januari 2025, een goedkeuring opgenomen waarin is bepaald dat bij een vereenvoudigde zusterfusie onder voorwaarden de doorschuifregeling in het aanmerkelijk belang kan worden toegepast. Onderdeel 5.8. vervalt zodra de voorgenomen wetswijziging waarin deze goedkeuring ter codificatie is opgenomen in werking is getreden dan wel per 1 januari volgend op het jaar waarin de Tweede of Eerste Kamer tegen dat wetsvoorstel heeft gestemd, maar uiterlijk per 1 januari 2026.

Artikel I, onderdelen H en I, wijzigt eveneens de adressering van de verzoeken in onderdelen 7.2. en 8.1.

Artikel II regelt de datum van inwerkingtreding van de onderhavige wijzigingen.

Dit besluit is na de inwerkingtreding terstond uitgewerkt en bevat daarom geen vervalbepaling.

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

CONCEPT