



Vennootschapsbelasting. Juridische fusie; Toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

30 juni 2014

nr. BLKB 2014/54M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid over de regeling van de juridische fusie in de vennootschapsbelasting. De belangrijkste nieuwe elementen zijn:

- *In de goedkeuring van terugwerkende kracht wordt aandacht besteed aan fusies waarbij winst wordt genomen en aan grensoverschrijdende fusies. Terugwerkende kracht wordt niet verleend als sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel. Het besluit geeft hiervan nu een voorbeeld.*
- *Het zogenoemde meegeven van verliezen kan zonder een verzoek en is uitgebreid met andere aanspraken van de verdwijnende rechtspersoon die zonder goedkeuring verloren gaan.*
- *Er zijn voorwaarden toegevoegd voor de innovatiebox, de opwaarderingsreserve, de objectvrijstelling, de deelnemingsverrekening en de verrekening buitenlandse ondernemingswinsten.*
- *De afrekeningsvoorwaarden zijn samengevoegd.*
- *De volgorde van de voorwaarden is in lijn gebracht met de volgorde van de desbetreffende wettelijke bepalingen.*
- *De toestemming aan de inspecteur kent niet langer de uitzondering voor buitenlandse of gedeeltematig belastingplichtige rechtspersonen.*
- *Er is een goedkeurende regeling opgenomen voor te laat ingediende verzoeken.*
- *De beleidsonderdelen over de samenloop van juridische fusie en fiscale eenheid zijn vervallen. Deze samenloop is opgenomen in de regeling voor de fiscale eenheid.*
- *Het besluit is een verzamelbesluit. Het bevat al het beleid over de regeling van de juridische fusie in de vennootschapsbelasting.*
- *De overige wijzigingen hebben een redactioneel (en vooral verkortend) karakter.*

1. Inleiding

De juridische fusie wordt geacht een overdracht te zijn (artikel 14b, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). In eenvoudige gevallen geldt voor de winst die daardoor wordt behaald een faciliteit direct op grond van de wet (artikel 14b, tweede lid). In andere gevallen kan ik de inspecteur toestaan onder het stellen van voorwaarden een faciliteit te verlenen (artikel 14b, derde lid).

In de paragrafen 2 tot en met 6 van dit besluit staat mijn beleid voor de toepassing van artikel 14b. Hier wordt onder andere ingegaan op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de toepassing van artikel 14b, derde lid. Deze voorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 van dit besluit. Met nadruk wordt erop gewezen dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat de voorwaarden worden gewijzigd of aangevuld al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het geval.

In paragraaf 7 wordt een algemene toestemming verleend aan de inspecteur tot het afdoen van bepaalde verzoeken om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Paragraaf 7 bevat verder instructies voor de afdoening van verzoeken die wel en die niet onder de algemene toestemming vallen.

In paragraaf 8 is het beleid opgenomen voor te laat ingediende verzoeken om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

In paragraaf 9 staat welke besluiten worden ingetrokken.

In paragraaf 10 is tot slot de inwerkingtreding geregeld van dit besluit.

De goedkeuringen opgenomen in dit besluit zijn gebaseerd op de bevoegdheid mij verleend in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.



Gebruikte begrippen en afkortingen

AWB: Algemene wet bestuursrecht

Bvdb: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

BW: Burgerlijk Wetboek

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

juridische fusie: een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb

verdwijnende rechtspersoon: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb hun vermogensbestanddelen overdragen;

verkrijgende rechtspersoon: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb waartoe deze rechtspersoon (eventueel) behoort

fuserende rechtspersoon: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

fusietijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden

geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen

onderneming: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

2. Systematiek van de regeling

Voor de vennootschapsbelasting behelst de juridische fusie een overdracht van vermogensbestanddelen van de verdwijnende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon (artikel 14b, eerste lid, van de Wet Vpb). De verdwijnende rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan en wordt geacht zijn onderneming te hebben gestaakt. De verdwijnende rechtspersoon zal daarom dienen af te rekenen op grond van artikel 15d van de Wet Vpb. Omdat er fiscaalrechtelijk sprake is van een overdracht, zal in dit besluit en in de voorwaarden steeds de term overdracht en niet de term overgang worden gebruikt.

In artikel 14b, tweede lid, van de Wet Vpb is bepaald dat de verdwijnende rechtspersoon de als gevolg van het eerste lid behaalde winst niet in aanmerking behoeft te nemen, als aan de volgende drie vereisten wordt voldaan:

- a. voor het bepalen van de winst bij de verdwijnende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon zijn dezelfde bepalingen van toepassing; en
- b. geen van de fuserende rechtspersonen kan aanspraak maken op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet Vpb, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten; en
- c. de latere heffing is verzekerd.

Als aan deze cumulatieve vereisten wordt voldaan en door het tweede lid vrijstelling wordt verleend, treedt de verkrijgende rechtspersoon voor al hetgeen in het kader van de juridische fusie is verkregen geheel in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon.

Als niet aan de vereisten van het tweede lid wordt voldaan, biedt het derde lid de mogelijkheid de winst buiten aanmerking te laten. Hiervoor moeten de fuserende rechtspersonen vóór de civielrechtelijke juridische fusie een gezamenlijk verzoek doen bij de inspecteur. Als het verzoek wordt ingewilligd, worden hieraan voorwaarden verbonden. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook in deze situatie treedt de verkrijgende rechtspersoon bij inwilliging van het verzoek voor al hetgeen in het kader van de juridische fusie is verkregen in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon, voor zover nadere voorwaarden hierop geen inbreuk maken. De voorwaarden die door mij in het algemeen hierbij worden gesteld, worden toegelicht in paragraaf 6.

De faciliteit van het tweede en derde lid geldt niet voor elke overgang onder algemene titel in het kader van een juridische fusie. Zo geldt de beperking dat de verdwijnende en de verkrijgende rechtspersoon zijn gevestigd in Nederland, of in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 zijn gevestigd 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 (artikel 14b, achtste lid, van de Wet Vpb). Artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb vindt hierbij geen toepassing.

Voor de volledigheid merk ik hier nog op dat ook bij een fusie met een buiten Nederland gevestigde verkrijgende rechtspersoon voldaan kan zijn aan de vereisten van het tweede lid. Wel zal zich bij een buiten Nederland gevestigde verkrijger regelmatig de situatie voordoen dat het door de fusie overgegaan vermogen bij de buitenlandse verkrijger geheel of gedeeltelijk niet is onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting. Heffing is dan niet verzekerd en een faciliteit is dan alleen mogelijk met toepassing van 14b, derde lid, van de Wet Vpb.



Krachtens het vijfde lid wordt de faciliteit van het tweede en derde lid van artikel 14b van de Wet Vpb niet verleend als de juridische fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstel van belastingheffing. Zie in dit verband paragraaf 3.3.

3. Nadere omschrijving wettelijke begrippen

In deze paragraaf wordt het beleidsmatige kader geschetst van enkele in artikel 14b van de Wet Vpb gehanteerde begrippen.

3.1. Overgang onder algemene titel in het kader van een fusie

Artikel 14b geldt zowel voor juridische fusies naar Nederlands recht, als voor juridische fusies naar buitenlands recht. Wel is de juridische fusie naar Nederlands recht leidend in die zin, dat de inhoud die naar Nederlands recht toekomt aan het begrip overgang onder algemene titel, en het begrip juridische fusie, beslissend is voor de vraag of een buitenlandse rechtshandeling kwalificeert als overgang onder algemene titel in het kader van een juridische fusie, in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb.

De juridische fusie naar Nederlands recht is "de rechtshandeling van twee of meer rechtspersonen waarbij een van deze het vermogen van de andere onder algemene titel verkrijgt of waarbij een nieuwe rechtspersoon die bij deze rechtshandeling door hen samen wordt opgericht, hun vermogen onder algemene titel verkrijgt" (artikel 2:309 BW).

Civielrechtelijk is bij een juridische fusie derhalve sprake van een rechtshandeling waarbij de vermogensbestanddelen tussen de fuserende rechtspersonen onder algemene titel overgaan. Als tegenprestatie voor de in het kader van de juridische fusie verkregen vermogensbestanddelen zal in het algemeen de verkrijgende rechtspersoon aandelen toekennen aan de aandeelhouders van de rechtspersoon waarvan het vermogen onder algemene titel overgaat. Bij een juridische fusie verdwijnt deze laatste rechtspersoon (verdwijnde rechtspersoon). Een bijzondere vorm van juridische fusie is de zogenoemde driehoeksfusie. Bij deze fusievorm (die slechts mogelijk is bij een juridische fusie tussen naamloze vennootschappen of besloten vennootschappen) worden de aandeelhouders van een verdwijnde rechtspersoon geen aandeelhouder van de verkrijgende rechtspersoon, maar van een groepsmaatschappij van de verkrijgende rechtspersoon. (2:333a BW).

3.2. Winst

Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteit is niet vereist dat met of bij de juridische fusie positieve winst wordt behaald. Ook in de situatie dat de winst nihil of negatief is, kan om toepassing van de faciliteit worden verzocht. Als bij de juridische fusie een negatieve winst wordt behaald, kan het zo zijn dat heffing niet is verzekerd. In dat geval zullen dan ook nadere voorwaarden worden gesteld op grond van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb. Zie in dit verband paragraaf 7.2.

3.3. Ontgaan of uitstellen van belastingheffing

De faciliteit van artikel 14b van de Wet Vpb wordt niet verleend, als de fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Dit wordt geacht het geval te zijn als de fusie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de fuserende partijen. Belanghebbenden hebben de mogelijkheid aannemelijk te maken dat de fusie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Bij de beoordeling of sprake is van de herstructurering van de actieve werkzaamheden, moet de situatie die vóór de fusie aanwezig was worden vergeleken met de situatie die door de fusie ontstaat. De overdracht van een onderneming naar een nieuw opgerichte verkrijgende rechtspersoon kan in dit verband worden aangemerkt als een reorganisatie van de actieve werkzaamheden van de fuserende partijen (vgl. Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 26 727, nr. 17, blz. 71).

3.4. Verkrijgende rechtspersoon is gevoegde dochtermaatschappij

Als een fuserende rechtspersoon over bepaalde fiscale aanspraken beschikt, bijvoorbeeld verliesverrekeningsaanspraken, is de faciliteit alleen mogelijk via het derde lid van artikel 14b. Bepleit is wel dat deze regel geen toepassing vindt bij een verkrijgende rechtspersoon die als dochtermaatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb. De fiscale aanspraken van de fiscale eenheid zouden volgens die benadering niet gelden als aanspraken van de verkrijgende rechtspersoon in de zin van artikel 14b, tweede lid van de Wet Vpb. Wat er zij van de juistheid van deze zienswijze, ik ben van mening dat in de bedoelde situatie zonder nadere voorwaarden de heffing niet



is verzekerd, zodat alleen al daarom de faciliteit hier slechts mogelijk is via toepassing van het derde lid van artikel 14b.

4. Terugwerkende kracht fusie

4.1. Algemeen

Het fusietijdstip is het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen. Dit tijdstip wordt in beginsel bepaald door wat de fuserende rechtspersonen daaromtrent zijn overeengekomen, voor zover passend binnen wet en jurisprudentie. In het algemeen zal in deze gevallen als vroegste tijdstip gelden het tijdstip waarop het in artikel 2:317 BW bedoelde fusiebesluit wordt genomen.

Met het oog op hetgeen is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling voorafgaand aan de invoering van artikel 14b van de Wet Vpb, kan voor de bepaling van het fusietijdstip in beginsel ook worden aangesloten bij de civielrechtelijke regeling. In dit verband keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het fusietijdstip kan worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon, onder de volgende voorwaarden en beperkingen:

Voorwaarden

- a. De verantwoording van de financiële gegevens van de verdwijnende rechtspersoon in de jaarrekening van de verkrijgende rechtspersoon, zoals bedoeld in artikel 2:312, tweede lid, onderdeel f, BW, vindt eveneens plaats vanaf de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon.
- b. De notariële akte bedoeld in artikel 2:318, eerste lid, BW wordt verleden binnen twaalf maanden na het in de vorige volzin bedoelde tijdstip.
- c. Met de terugwerking wordt geen (incidenteel) fiscaal voordeel beoogd of behaald.

Van een incidenteel fiscaal voordeel is bijvoorbeeld sprake als door de terugwerkende kracht wordt bewerkstelligd dat het resultaat van de verdwijnende rechtspersoon kan worden afgezet tegen resultaten van vennootschappen die niet bij de juridische fusie betrokken zijn, omdat de verkrijger al deel uitmaakt van een fiscale eenheid.

Beperking

Deze goedkeuring is slechts van toepassing voor zover de winst niet in aanmerking wordt genomen als gevolg van het tweede of derde lid van artikel 14b, van de Wet Vpb.

4.2. Geen terugwerking voor zover geen fiscale begeleiding

De terugwerkende kracht is onderdeel van de fiscale begeleiding en beoogt dan ook bij te dragen aan het fiscaal geruisloze karakter van de fusie. Als geen fiscale begeleiding wordt geboden, of voor zover de fiscale begeleiding door de voorwaarden wordt beperkt, geldt de terugwerkende kracht niet. Bij de berekening van de als gevolg van de juridische fusie behaalde winst geldt dan als fusietijdstip het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen op grond van de feiten en omstandigheden geacht worden rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen.

Deze zonder terugwerking te berekenen winst mag bij gedeeltelijke fiscale begeleiding met terugwerking worden opgenomen in de winst over het laatste jaar voorafgaand aan het fusietijdstip. Dit om te voorkomen dat ondanks de verleende (gedeeltelijke) terugwerking voor deze (gedeeltelijke) afrekening afzonderlijk aangifte zou moeten worden gedaan.

4.3. Grensoverschrijdende fusie

Met ingang van 15 juli 2008 bevat Boek 2 BW een bijzondere afdeling voor grensoverschrijdende juridische fusies. Sindsdien is onder andere mogelijk dat een NV of BV verdwijnende of verkrijgende vennootschap is bij een fusie met een kapitaalvennootschap die is opgericht naar het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte (artikel 2:333c, eerste lid, BW). Is de NV of BV bij de grensoverschrijdende juridische fusie de verdwijnende vennootschap dan is artikel 14b van de Wet Vpb van toepassing en bestaat mogelijk ook behoefte aan bovenstaande goedkeuring van terugwerkende kracht. Deze is echter niet (direct) van toepassing. Artikel 2:333i BW



bepaalt namelijk voor een grensoverschrijdende fusie met de buitenlandse kapitaalvennootschap als verkrijgende vennootschap, dat een dergelijke fusie in afwijking van artikel 2:318, eerste lid, BW van kracht wordt op de wijze en op de datum zoals bepaald door het desbetreffende buitenlandse recht. Bij een dergelijke fusie ontbreekt daardoor in ieder geval de voor de goedkeuring vereiste in artikel 2:318, eerste lid, BW bedoelde notariële akte. Om ook dergelijke fusies de mogelijkheid van terugwerkende kracht te bieden heb ik besloten tot de volgende analoge goedkeuring.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij een grensoverschrijdende fusie met een Nederlandse verdwijnende rechtspersoon het fusietijdstip kan worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon, onder de volgende voorwaarden en beperkingen.

Voorwaarden

- a. De verantwoording van de financiële gegevens van de verdwijnende rechtspersoon in de jaarrekening van de verkrijgende rechtspersoon, zoals bedoeld in artikel 2:312, tweede lid, onderdeel f, BW, vindt eveneens plaats vanaf de aanvang van het boekjaar.
- b. De datum waarop de fusie volgens het desbetreffende buitenlandse recht van kracht wordt, ligt binnen twaalf maanden na de aanvang van het boekjaar.
- c. Met de terugwerking wordt geen (incidenteel) fiscaal voordeel beoogd of behaald.

Beperking

Deze goedkeuring is slechts van toepassing voor zover de winst niet in aanmerking wordt genomen als gevolg van het tweede of derde lid van artikel 14b van de Wet Vpb.

Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat deze goedkeuring uitdrukkelijk niet van toepassing is bij een grensoverschrijdende fusie met de Nederlandse rechtspersoon als de verkrijgende rechtspersoon. Voor dergelijke fusies kan gebruik gemaakt worden gemaakt van de goedkeuring van onderdeel 4.1. Bij deze fusies is artikel 2:318 BW namelijk onverkort van toepassing en wordt het gebruik van de goedkeuring van onderdeel 4.1. dus niet belemmerd. Vereist is wel dat de buitenlandse verdwijnende rechtspersoon ook buitenlands belastingplichtige is (bijvoorbeeld door een vaste inrichting hier ten lande). De terugwerking geldt immers alleen voor zover winst wordt vrijgesteld met toepassing van artikel 14b van de Wet Vpb.

4.4. Juridische fusie naar (zuiver) buitenlands recht

Artikel 14b van de Wet Vpb kan ook van toepassing zijn bij een juridische fusie met alleen buitenlandse rechtspersonen, namelijk als de verdwijnende buitenlandse rechtspersoon belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Om ook in dat geval terugwerkende kracht mogelijk te maken heb ik besloten tot de volgende goedkeuring.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij een fusie naar (zuiver) buitenlands recht waarop artikel 14b van de Wet Vpb van toepassing is, het fusietijdstip kan worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon, onder de volgende voorwaarden en beperkingen.

Voorwaarden

- a. De verantwoording van de financiële gegevens van de verdwijnende rechtspersoon in de jaarrekening van de verkrijgende rechtspersoon, opgesteld volgens de bepalingen van een met titel 9, Boek 2 BW vergelijkbare buitenlandse wettelijke regeling, vindt eveneens plaats vanaf de aanvang van het boekjaar.
- b. De datum waarop de fusie volgens het desbetreffende buitenlandse recht van kracht wordt, ligt binnen twaalf maanden na de aanvang van het boekjaar.
- c. Met de terugwerking wordt geen (incidenteel) fiscaal voordeel beoogd of behaald.

Beperking

Deze goedkeuring is slechts van toepassing voor zover de winst niet in aanmerking wordt genomen als gevolg van het tweede of derde lid van artikel 14b.



5. Goedkeuring voor bepaalde achterblijvende aanspraken

5.1. Innovatiebox, voorwaartse verrekening verliezen, deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

De wettelijke plaatsvervangende door de verkrijgende rechtspersoon geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die worden verkregen in het kader van de fusie (artikel 14b, tweede en derde lid, van de Wet Vpb). Fiscale aanspraken die onvoldoende verbonden zijn met een bepaald vermogensbestanddeel blijven achter bij de verdwijnende rechtspersoon en gaan verloren met de verdwijning als alleen de door de wet voorziene begeleiding wordt geboden. Voor de hierna genoemde aanspraken acht ik dit niet in overeenstemming met de door de wetgever met de fiscale begeleiding beoogde zogenoemde fiscale geruisloosheid.

Ik keur daarom aanvullend het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verkrijgende rechtspersoon ook voor deze zogenoemde onvoldoende objectgebonden aanspraken in de plaats treedt van de verdwijnende rechtspersoon.

Deze goedkeuring betreft de volgende bij de verdwijnende rechtspersoon onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip (eventueel) aanwezige aanspraken:

- het saldo, bedoeld in artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb (innovatiebox);
- de aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op voet van artikel 20 van de Wet Vpb;
- het saldo, bedoeld in artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb (deelnemingsverrekening);
- het saldo, bedoeld in artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb (verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten).

Deze goedkeuring geldt slechts als de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Voor wat betreft de aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen geldt deze goedkeuring niet als zich effecten voordoen die vergelijkbaar zijn met handel in verliezen (Kamerstukken II, vergaderjaar 1997–98, 25 709, nr. 5, blz. 10). Als in concrete gevallen een dergelijk effect dreigt, zal de aanspraak niet kunnen overgaan, of zullen aanvullende voorwaarden worden gesteld. In een dergelijke situatie bericht de inspecteur de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Cluster Vpb-IB winst, waar een op het individuele geval afgestemde beslissing zal worden voorbereid.

Voor de volledigheid merk ik op dat bij toepassing van het derde lid van artikel 14b voorwaarden worden gesteld die kort gezegd regelen dat de verkrijgende rechtspersoon de krachtens deze goedkeuring overgegangene aanspraken alleen in aanmerking kan nemen binnen de sfeer van de onderneming die van de verdwijnende rechtspersoon is overgenomen.

5.2. Achterwaartse verliesverrekening van de verkrijgende rechtspersoon met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon

5.2.1. Algemeen

Bij een juridische fusie gaat zonder goedkeurende regeling ook de mogelijkheid van achterwaartse verliesverrekening met winst van de verdwijnende rechtspersoon verloren. Tegemoetkoming is hier niet mogelijk op basis van de vorige paragraaf. Een terug te wentelen verlies (van de verkrijgende rechtspersoon) kan immers pas ontstaan na de fusie. Bovendien bestaat de mogelijkheid van voorwaartse verrekening van het verlies; de verkrijgende rechtspersoon zou hieraan de voorkeur kunnen geven. Daarom geldt de volgende afzonderlijke verzoekregeling voor achterwaartse verrekening van verliezen van de verkrijgende rechtspersoon met voorfusiewinsten van de verdwijnende rechtspersoon.

Goedkeuring

Met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) ben ik op verzoek bereid onder voorwaarden goed te keuren dat een ná het fusietijdstip geleden verlies van de verkrijgende rechtspersoon kan worden verrekend met winsten van de verdwijnende rechtspersoon (bijlage 5).

Voorwaarde voor de goedkeuring is dat de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, van de Wet Vpb. Ook wordt een voorwaarde opgenomen die winstsplitting voorschrijft. Tot slot wordt een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op



dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

5.2.2. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moet een hiertoe strekkend verzoek worden gedaan door de verkrijgende rechtspersoon, voor zich en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de verkrijgende rechtspersoon.

5.2.3. Toestemming aan de inspecteur

Ik verleen de inspecteur toestemming om een goedkeuring te verlenen conform het in bijlage 5 opgenomen concept.

6. Toelichting op de voorwaarden

Zoals vermeld in paragraaf 2 is vrijstelling in bepaalde gevallen alleen mogelijk onder door mij te stellen voorwaarden. Bijlage 1 bij dit besluit bevat de voorwaarden die door mij in het algemeen hierbij worden gesteld.

Hierna wordt een toelichting gegeven op deze voorwaarden.

Als in de voorwaarden en de toelichting wordt verwezen naar artikel 13ca van de Wet Vpb wordt daarmee bedoeld de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb-pakket 2006) opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde per 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen van toepassing blijft.

Als in de voorwaarden en de toelichting wordt verwezen naar artikel 13c van de Wet Vpb wordt daarmee bedoeld de in artikel 33b, vijfde lid, van de Wet Vpb opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde per 31 december 2011 van toepassing blijft op – kort gezegd – dan bestaande 13c situaties.

Voorwaarde 1: Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Als vermogen door de fusie verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat, kan de vennootschapsbelasting niet worden doorgeschoven en is heffing niet verzekerd. De fiscale faciliteit is dan alleen mogelijk door middel van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb. Hierbij verzekert voorwaarde 1 de heffing door te verplichten tot belaste herwaardering van het vermogen waarop de belastingclaim met de fusie vervalt. In de voorwaarde worden ook nog enkele bijzondere situaties geregeld.

Hierna volgt een toelichting op de werking van deze voorwaarde.

Onderlinge schuldverhoudingen

Onderlinge schuldverhoudingen verdwijnen door de eenwording die fusie is (schuldvermenging). Als bij de crediteur de vordering is afgewaardeerd ten laste van de winst, verdwijnt met de schuldverhouding ook de mogelijkheid van belaste winstneming bij herstel van de debiteur. Voorwaarde 1, tweede lid, voorkomt dit claimverlies, door te bepalen dat – kort gezegd – de debiteur belast winst moet nemen tot het bedrag dat bij de crediteur is afgewaardeerd. Winstneming wordt bij de debiteur voorgeschreven (in plaats van bij de crediteur) omdat de kennelijk insolvable debiteur in de regel zal beschikken over onverrekenende verliezen waarmee de winstneming (indirect) kan worden verrekend. Krachtens de tweede volzin van het tweede lid blijft de verplichte afwaardering van de schuld achterwege bij samenloop met de artikelen 13b en 13ba van de Wet Vpb. Ook deze artikelen richten zich tegen – kort gezegd – claimverlies bij afgewaardeerde vorderingen. Een vergelijkbare voorrangregeling geldt bij de met juridische fusie fiscaal vergelijkbare voeging in een fiscale eenheid (artikel 15ab, zevende lid, van de Wet Vpb).

Onderlinge kapitaalsverhoudingen

Ook onderlinge kapitaalsverhoudingen, zoals aandelen of lidmaatschapsverhoudingen en dergelijke verdwijnen door de fusie. Heeft bijvoorbeeld de verkrijgende rechtspersoon aandelen in de verdwijnende rechtspersoon, dan vervallen deze krachtens artikel 2:325, vierde lid, BW.

Bij onderlinge kapitaalsverhoudingen leidt voorwaarde 1 alleen tot belaste winstneming als het voordeel niet is vrijgesteld door de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet Vpb. Bijvoorbeeld als het belang te klein is. De deelnemingsvrijstelling vereist namelijk onder andere een



minimumbelang van 5%. Bij grotere belangen is mogelijk een bijzondere uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Bijvoorbeeld door de werking van artikel 13c of artikel 13ca. Hieronder een korte toelichting op de mogelijke samenloop van deze artikelen en voorwaarde 1.

Artikel 13c ziet op de situatie dat eerst verliezen uit een buitenlandse onderneming in Nederland in aftrek zijn gebracht en daarna deze buitenlandse onderneming is omgezet in een deelneming. Krachtens artikel 13c is dan de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing tot de eerdere verliezen zijn ingelopen. Artikel 13ca is een uitzondering op de deelnemingsvrijstelling die toe staat dat een afwaarderingsverlies op een deelneming mag worden genomen, maar in de jaren daarna vrijstelling uitsluit totdat het afwaarderingsverlies is ingelopen. Zowel bij artikel 13c en 13ca moet onder omstandigheden het nog niet ingelopen verlies ineens worden teruggenomen. Het derde lid van voorwaarde 1 bepaalt dat het verdwijnen van een 13c deelneming door juridische fusie ook geldt als een omstandigheid waarbij een nog niet ingelopen verlies belast moet worden teruggenomen. Dit vanwege de vergelijkbaarheid met de in artikel 13c genoemde omstandigheden. Voor artikel 13ca is dit niet nodig, omdat het verdwijnen van een deelneming direct valt onder de werking van artikel 13ca, vijfde lid, van de Wet Vpb.

Overdracht aan een gedeeltelijk belastingplichtig lichaam

Claimverlies doet zich ook voor als het vermogen niet juridisch verdwijnt, maar bij de verkrijgende rechtspersoon niet is onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting. Ook in die situatie eist daarom voorwaarde 1 dat over dat deel van het vermogen wordt afgerekend. Hieronder enkele voorbeelden van de bedoelde situatie.

Voorbeeld a

Een scheepvaartonderneming wordt door een binnenlands belastingplichtige overgedragen aan een buitenlands lichaam, dat door de overdracht in Nederland een vaste inrichting verkrijgt. Een aantal schepen maakt geen deel uit van die vaste inrichting, maar wordt overgebracht naar het buitenlandse hoofdkantoor. Omdat de buitenlandse verkrijgende rechtspersoon in Nederland alleen belastingplichtig wordt voor – kort gezegd – het vermogen van de vaste inrichting, gaat voor deze schepen het Nederlandse heffingsrecht verloren en geldt krachtens voorwaarde 1 de faciliteit niet voor de overdrachtswinst op de schepen.

Voorbeeld b

Een onderneming wordt overgedragen aan een buitenlands lichaam en tot de overgedragen onderneming behoort een buitenlandse vaste inrichting. Hier verliest Nederland het heffingsrecht over de buitenlandse vaste inrichting en daarom geldt de faciliteit niet voor de overdrachtswinst op de vaste inrichting. Bijzonder aan deze variant is dat de door voorwaarde 1 voorgeschreven afrekening over de buitenlandse vaste inrichting vaak zal zijn vrijgesteld door de zogenoemde objectvrijstelling van artikel 15e van de Wet Vpb.

Voor de volledigheid wijs ik er op dat samenloop van voorwaarde 1 ook mogelijk is met bijvoorbeeld artikel 25a van de Invorderingswet 1990, dat uitstel van betaling biedt als kort gezegd belasting is verschuldigd wegens het vervallen van belastingplicht.

Voorwaarde 2: Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 2 regelt de samenloop van juridische fusie en artikel 13ba van de Wet Vpb. Dit artikel ziet op de situatie waarin een vordering op een deelneming ten laste van de winst is afgewaardeerd. Als de met deze vordering corresponderende schuld wordt omgezet in aandelen in de schuldenaar, de met de schuldvordering corresponderende schuld gaat functioneren als eigen vermogen of als de schuldvordering geheel of gedeeltelijk wordt prijsgegeven, moet de eerdere afwaardering door de schuldeiser worden teruggenomen. Winstneming kan op verzoek worden voorkomen door het bedrag van de terug te nemen afwaardering aan een opwaarderingsreserve toe te voegen. Als de deelneming in de schuldenaar vervolgens in waarde stijgt, moet tot het bedrag van de waardestijging een belaste vrijval van de opwaarderingsreserve plaatsvinden (artikel 13ba, vijfde lid, van de Wet Vpb). Voor de waardestijging wordt niet alleen gekeken naar de aandelen in de schuldenaar die in het bezit zijn van belanghebbende, maar ook naar het bezit van met hem verbonden lichamen. Een overdracht van aandelen in de deelneming leidt in het algemeen niet tot vrijval van de opwaarderingsreserve. Zolang de aandelen van de deelneming binnen het concern blijven, kan het vijfde lid jaarlijks worden toegepast bij de verdwijnende rechtspersoon.

De opwaarderingsreserve is geen voor overdracht (overgang) vatbaar vermogensbestanddeel. De opwaarderingsreserve is bovendien zodanig subjectgebonden, dat ook een eventuele plaatsvervan-



ging door de verkrijgende rechtspersoon ten aanzien van de deelneming de opwaarderingsreserve niet doet overgaan naar de verkrijgende rechtspersoon. Zonder nadere regeling blijft de opwaarderingsreserve dan ook achter bij de verdwijnende rechtspersoon en is bij vrijstelling heffing niet verzekerd. Verzekering van heffing vindt plaats door voorwaarde 2, waarin is bepaald dat de verkrijgende rechtspersoon ook wat betreft de opwaarderingsreserve in de plaats treedt van de verdwijnende rechtspersoon.

Een bijzondere situatie doet zich voor als de deelneming niet in het bezit is van de verdwijnende rechtspersoon, maar van een met hem verbonden lichaam, dat niet is verbonden met de verkrijgende rechtspersoon. Door de fusie is dan verdere toepassing van artikel 13ba van de Wet Vpb bij de verkrijgende rechtspersoon onmogelijk (bij gebrek aan "een deelneming in de schuldenaar"). De opwaarderingsreserve moet dan onmiddellijk voorafgaande aan de juridische fusie en dus buiten de faciliteit aan de winst worden toegevoegd, voor zover er op dat moment een stille reserve in de deelneming aanwezig is; een eventueel resterend deel vervalt zonder toevoeging aan de winst (en wel op grond van artikel 13ba, vijfde lid, van de Wet Vpb, jo. artikel 13ba, achtste lid, van de Wet Vpb).

Voorwaarde 3: Een fuserende rechtspersoon bezit een deelneming waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt

Als verliesneming niet door goed koopmansgebruik wordt beheerst, kan zich oneigenlijk gebruik voordoen door verliesneming uit te stellen tot na het fusietijdstip. Bijvoorbeeld bij zogenoemde latente liquidatieverliezen. Kort gezegd zijn dit verliezen die bij liquidatie van een deelneming in aftrek komen (artikel 13d van de Wet Vpb) en waarbij de onderneming van de deelneming al (bijna) is gestaakt.

Krachtens voorwaarde 3 komen dergelijke latente liquidatieverliezen na fusie slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe rekenen aan de onderneming waar de deelneming direct voorafgaand aan de fusie deel van uit maakt.

Een eventueel restant wordt met dezelfde beperking verrekend met de winst van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren aangewezen voor de wettelijke verliesverrekening (in artikel 20 van de Wet Vpb). Bij deze verrekening wordt geen hogere aftrek in aanmerking genomen dan het positieve belastbare bedrag van de verkrijgende rechtspersoon van het desbetreffende jaar. Bij verrekening met een voorgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt. Als bij afzonderlijke goedkeuring het winstverleden van de verdwijnende rechtspersoon is meegegeven (zie paragraaf 5.2.) kan ook verrekend worden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon (onder de beschreven beperkingen).

Voorwaarde 4: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Winst uit buitenlandse onderneming kan zijn vrijgesteld door de zogenoemde objectvrijstelling (van afdeling 2.10a, van de Wet Vpb). Onderdeel van deze regeling is dat bij staking van de buitenlandse onderneming een eventueel negatief saldo onder omstandigheden toch in aftrek komt. Over de samenloop van deze stakingsregeling en juridische fusie is bij de totstandkoming van de objectvrijstelling voor zover hier van belang het volgende vermeld.

- a. Het resultaatsaldo van de objectvrijstelling van de verdwijnende rechtspersoon gaat bij juridische fusie over op de verkrijgende rechtspersoon.
- b.1. Bij fusie in het zicht van staking keert dit saldo niet terug naar de verdwijnende rechtspersoon, maar blijft toegerekend aan de verkrijgende rechtspersoon
- b.2. Verrekening mag dan enkel plaatsvinden met winsten die aan de onderneming van de verdwijnende rechtspersoon kunnen worden toegerekend.
(Kamerstukken II, vergaderjaar 2011–12, 33 003, nr. 3, blz. 86)

Voorwaarde 4 regelt deze winstsplitsing bij fusie in het zicht van staking en wel overeenkomstig de krachtens voorwaarde 3 geldende regeling voor de vergelijkbare situatie van latente liquidatieverliezen.

Voorwaarde 5: Verrekening van verliezen

Deze voorwaarde regelt de wijze waarop op het fusietijdstip nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende rechtspersoon en de verdwijnende rechtspersoon (hierna: voorfusieverliezen) worden verrekend met de na het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon behaalde winst (hierna: nafusiewinst). De verrekening door de verkrijgende rechtspersoon van de voorfusieverliezen met nafusiewinst is aan voorwaarden gebonden. Het uitgangspunt hierbij is dat de verrekening van voorfusieverliezen uitsluitend mogelijk is met nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon die is toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten die de



verliezen in het verleden hebben veroorzaakt. Dit wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon aan de onderneming van de verkrijgende respectievelijk de verdwijnende rechtspersoon, zoals die vóór de juridische fusie werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten dienen hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief te worden geplaatst. De inspecteurs dienen bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten.

Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het fusietijdstip heen dient door de verkrijgende rechtspersoon winstsplitsing te worden toegepast. Dit geldt ook ten aanzien van rechtsverhoudingen die als gevolg van de juridische fusie teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de verkrijgende rechtspersoon voorfusieverliezen over het fusietijdstip heen wil verrekenen, winstsplitsing in de tijd in acht dient te worden genomen.

In de vorige versie van de voorwaarden werd verliesverrekening ook uitgesloten voor met name het geval dat een afgewaardeerde vordering was omgezet in een deelneming vóór de invoering van artikel 13b (oud) van de Wet Vpb (onderdeel c van de vorige verliesverrekeningsvoorwaarde). Dit om dubbele verliesneming te voorkomen. Deze voorwaarde is vervallen, omdat het praktische belang van de voorwaarde door het tijdsverloop uiterst beperkt is en ook het fiscale eenheidsregime, waaraan de voorwaarde is ontleend, deze voorwaarde niet langer kent.

Voorwaarde 5, vierde lid, slotzin, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorfusieverliezen verbonden beperkingen bij toepassing van voorwaarde 5. onverminderd doorwerken. Bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende rechtspersoon als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag van de Wet Vpb).

Voorwaarde 6: Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 6 regelt de overbrenging over het fusietijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting (artikel 13, negende lid, en artikel 23c van de Wet Vpb).

Onder bepaalde omstandigheden is deze verrekening echter beperkt en wordt het niet verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting.

De samenloop van een dergelijke overbrenging en juridische fusie wordt door voorwaarde 6 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 5 voor de samenloop van verliesverrekening en juridische fusie. Ook voor de deelnemingsverrekening geldt dus dat deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

Voorwaarde 7: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Een gelijke regeling als voor deelnemingsverrekening geldt ook voor de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten van artikel 23d van de Wet Vpb. Ook voor een dergelijk verrekeningsrecht geldt dus dat deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

Voorwaarde 8: Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 8 regelt de overbrenging over het fusietijdstip van niet verrekende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb). Ook hier geldt dat verrekening over het fusietijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende rechtspersoon, als voor de bronbelasting van de verdwijnende rechtspersoon die door de verkrijgende rechtspersoon is overgenomen via de aan de faciliteit verbonden plaatsvervangende.

Voor de volledigheid merk ik op dat de voorgaande versie van de voorwaarden ook winstsplitsing voorschreef voor de zogenoemde stalling en inhaal van buitenlandse resultaten. Aansluitend bij het fiscale eenheidsregime is deze regeling vervallen in verband met de invoering van de objectvrijstelling.

Wel geldt onverminderd dat de bedoelde stalling en inhaal van de verdwijnende rechtspersoon via de plaatsvervangende wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon (maar nu zonder winstsplitsing).



7. Formele aspecten van de indiening en afhandeling van verzoeken om een fiscaal geruisloze juridische fusie

7.1. Indiening verzoeken

De verdwijnende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon moeten hun verzoek om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb vóór de juridische fusie schriftelijk indienen bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van de verdwijnende rechtspersoon.

Belanghebbenden overleggen bij de indiening van hun verzoek de volgende stukken:

- a. de jaarrekening over het laatste boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon, dan wel de in artikel 2:313 BW bedoelde jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling;
- b. het fusievoorstel als bedoeld in artikel 2:312BW;
- c. een overzicht van de bestaande groepsstructuur en de gewenste structuur;
- d. een berekening van elementen waarover wel zal moeten worden afgerekend.
- e. de reden(en) waarom belastingplichtigen menen niet te voldoen aan de vereisten van artikel 14b, tweede lid, van de Wet Vpb.

Als het verzoek betrekking heeft op een juridische fusie naar buitenlands recht, is het bovenstaande van overeenkomstige toepassing.

Als belanghebbenden ten tijde van de indiening van het verzoek nog niet over de stukken beschikken, sturen zij deze stukken in overleg met de inspecteur zo spoedig mogelijk na.

7.2. Omvang algemene toestemming aan de inspecteur

Ik verleen de inspecteurs een algemene toestemming om namens mij te beslissen op alle verzoeken om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb, met uitzondering van de navolgende situaties.

- a. Op het fusietijdstip zijn voor het bepalen van de winst bij de verdwijnende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon niet dezelfde bepalingen van toepassing. Bijvoorbeeld doordat op het fusietijdstip voor de verdwijnende rechtspersoon het Besluit beleggingsinstellingen of het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001 van toepassing is en voor de verkrijgende rechtspersoon niet (bij toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen: op het fusietijdstip of in het jaar voorafgaand aan het fusietijdstip).
- b. Bij de juridische fusie wordt een negatieve winst behaald.
- c. De inspecteur is van mening dat het verzoek
 1. slechts kan worden ingewilligd onder het stellen van één of meer andere voorwaarden dan opgenomen in dit besluit (hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarbij tot de overgedragen onderneming lidmaatschapsrechten of bewijzen van deelgerechtigdheid behoren);
 2. moet worden afgewezen om een andere reden dan in dit besluit is opgenomen, waarbij niet is voldaan aan de in de wet gestelde vereisten of waarbij de heffing of invordering onvoldoende zijn verzekerd.

7.3. Afdoening verzoeken die onder de algemene toestemming vallen; te stellen voorwaarden

In de gevallen waarin de inspecteur op grond van de algemene toestemming het verzoek om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb zelf kan afdoen, neemt hij zijn beslissing door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij hij het volgende in acht neemt.

7.3.1. Het verzoek wordt ingewilligd

Als het verzoek wordt ingewilligd, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 2. In de situaties omschreven in paragraaf 7.3.1.1. en 7.3.1.2 neemt de inspecteur aanvullend de daar vermelde voorwaarden op.

7.3.1.1. Fuserende rechtspersonen zijn beleggingsinstellingen

Als op zowel de verkrijgende rechtspersoon als op de verdwijnende rechtspersoon het Besluit beleggingsinstellingen van toepassing is, neemt de inspecteur de volgende voorwaarden op:



Verrekening van uitdelingstekorten

Voorwaarde 9.

1. Eventuele over boekjaren vóór het fusietijdstip ontstane uitdelingstekorten van de verkrijgende rechtspersoon en de verdwijnende rechtspersoon worden binnen de in artikel 2, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen gestelde termijn slechts verrekend met de voor uitdeling beschikbare winst van na het fusietijdstip voor zover deze winst is toe te rekenen aan de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon.
2. De toerekening bedoeld in het vorige lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing voorgeschreven door voorwaarde 5.

Verplicht uit te delen winst van de verdwijnende rechtspersoon

Voorwaarde 10.

De verplicht uit te delen winst als bedoeld in artikel 28, tweede lid, onderdeel b, van de Wet Vpb van de verdwijnende rechtspersoon over het jaar dat eindigt op de dag voorafgaande aan het fusietijdstip wordt, voor zover die winst voor het fusietijdstip niet al is uitgedeeld, binnen 8 maanden na het fusietijdstip aan de aandeelhouders ter beschikking gesteld.

Status van beleggingsinstelling na fusie vereist

Voorwaarde 11.

Deze beschikking vervalt als de verkrijgende rechtspersoon op en direct na het fusietijdstip geen beleggingsinstelling is in de zin van het Besluit beleggingsinstellingen.

7.3.1.2. Verkrijgende rechtspersoon is 9-1-g – coöperatie en verdwijnende rechtspersoon niet

Als bij de verkrijgende rechtspersoon de zogenoemde verlengstukwinst aftrekbaar is (artikel 9, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb) en bij de verdwijnende rechtspersoon deze bepaling niet van toepassing is, neemt de inspecteur de volgende voorwaarde op:

Beperkte aftrek van verlengstukwinst

Voorwaarde 9.

De aftrek van verlengstukwinst (artikel 9, eerste lid, onderdeel g, van de Wet Vpb) vindt bij de verkrijgende rechtspersoon geen toepassing op winsten ontstaan door realisatie van stille reserves in vermogensbestanddelen, goodwill, alsmede op winsten uit fiscale reserves, welke voorafgaande aan het fusietijdstip tot het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon behoorden.

7.3.2. Het verzoek wordt afgewezen

Als het verzoek wordt afgewezen, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 3.

7.3.3. Het verzoek wordt ingewilligd onder het stellen van een afwijkend fusietijdstip

Als de gevraagde terugwerkende kracht op grond van het gestelde in paragraaf 4 niet aanvaardbaar is, maar wel aan alle overige vereisten is voldaan, handelt de inspecteur als volgt. Hij willigt het verzoek in door te beschikken conform bijlage 2 en stelt daarbij het fusietijdstip op de datum met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen voor rekening en risico komen van de verkrijgende rechtspersoon. Voordat hij de beschikking afgeeft, stelt hij belanghebbenden in de gelegenheid te worden gehoord.

7.4. Verzoeken die niet onder de algemene toestemming vallen

Valt het verzoek niet onder de in paragraaf 7.2. van dit besluit aan de inspecteur verleende toestemming tot het afdoen van verzoeken, dan zendt de inspecteur het verzoek met zijn ambtsbericht (ingericht overeenkomstig bijlage 4), zo spoedig mogelijk door naar Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Cluster Vpb-IB winst. Daar wordt het verzoek beoordeeld en een beschikking voorbereid. Vervolgens wordt de inspecteur, onder toezending van een conceptbeschikking, toege staan op het verzoek te beslissen. De inspecteur handelt verder overeenkomstig hetgeen hierna is vermeld.

- a. Het verzoek wordt ingewilligd



Wordt het verzoek ingewilligd, dan geeft de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking af conform de toestemming en de daarbij opgenomen voorwaarden. De voorwaarden worden als bijlage met de beschikking meegezonden.

- b. Het verzoek wordt afgewezen
Is het verzoek niet voor inwilliging vatbaar, dan wijst de inspecteur het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking af, onder vermelding van de motivering.

8. Te laat ingediende verzoeken

8.1. Algemeen

Als het verzoek om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb na de fusie is ingediend, kan fiscale begeleiding niet meer op grond van deze bepaling plaatsvinden: er wordt immers niet voldaan aan het in artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb opgenomen vereiste dat het verzoek vóór de fusie moet zijn ingediend.

8.2. Goedkeuring en voorwaarden

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb te laat is ingediend, heb ik goedkeurend beleid ontwikkeld op basis waarvan alsnog een faciliteit kan worden verleend.

Dit goedkeurende beleid is slechts van toepassing als:

- a. aan alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 14b van de Wet Vpb wordt voldaan, met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de fusie moet zijn gedaan; en
- b. de overdracht van de onderneming bij de verdwijnende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon niet heeft geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag, waarbij een belaste overdracht uitgangspunt is geweest.

Aan de goedkeuring worden voorwaarden verbonden die vergelijkbaar zijn met de voorwaarden die worden gesteld bij de toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb. Ook wordt in de goedkeuring de voorwaarde opgenomen dat de verkrijgende rechtspersoon in de plaats treedt van de verdwijnende rechtspersoon en is een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

8.3. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moet een hiertoe strekkend verzoek worden gedaan door de verkrijgende rechtspersoon, voor zich en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de verkrijgende rechtspersoon.

8.4. Toestemming aan de inspecteur

Als wordt voldaan aan de in paragraaf 8.2. onder a en b, genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming om een goedkeuring te verlenen conform het in bijlage 8 opgenomen concept.

In het geval een verzoek om toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb te laat is ingediend, neemt de inspecteur – voordat hij het verzoek afwijst – contact op met de indiener(s) van het verzoek en vraagt of de indiener gebruik wenst te maken van de in deze paragraaf getroffen goedkeurende regeling.

9. Ingetrokken regelingen

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

- het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3131M;
- het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3148M;
- het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3149M;
- het besluit van 25 februari 2002, nr. CPP2002/158M.

10. Inwerkingtreding

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



Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 30 juni 2014

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam Belastingdienst*



Overzicht bijlagen:

- bijlage 1: Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (juridische fusie)
- bijlage 2: Inwilliging; beschikking met voorwaarden
- bijlage 3: Afwijzing
- bijlage 4: Ambtsbericht
- bijlage 5: Inwilliging verzoek om achterwaartse verliesverrekening met voorfusiewinst verdwijnende rechtspersoon
- bijlage 6: Goedkeuring bij te laat ingediend verzoek om toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb



BIJLAGE 1

Besluit met nummer BLKB 2014/54M

Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (juridische fusie)

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

AWB: Algemene wet bestuursrecht

Bvdb: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

BW: Burgerlijk Wetboek

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

juridische fusie: een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb

verdwijnende rechtspersoon: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb hun vermogensbestanddelen overdragen;

verkrijgende rechtspersoon: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb waartoe deze rechtspersoon (eventueel) behoort

fuserende rechtspersoon: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

onderneming: de vermogensbestanddelen met de daarbij

eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

fusietijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen

Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13ca van de Wet Vpb wordt daarmee bedoeld de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb pakket 2006) opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde per 31 december 2005 over het terugnemen van afwaarderingsverliezen van toepassing blijft.

Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13c van de Wet Vpb wordt daarmee bedoeld de in artikel 33b, vijfde lid, van de Wet Vpb opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde per 31 december 2011 onder omstandigheden van toepassing blijft.

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de juridische fusie ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de juridische fusie verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan, maar niet hoger dan de nominale waarde. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover ten aanzien van de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba van de Wet Vpb in aanmerking is genomen bij de fuserende rechtspersoon die de schuldvordering houdt of bij een met hem verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb.
3. Als de in het eerste lid bedoelde overdracht (mede) een deelneming betreft waarop artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is, wordt de overdracht geacht een omstandigheid te zijn als aangegeven in artikel 13c, tweede lid, eerste volzin, van de Wet Vpb.

Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 2

Als onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip bij de verdwijnende rechtspersoon een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba van de Wet Vpb, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 3

1. Als op het tijdstip van het fusievoorstel, bedoeld in artikel 2:312 BW, tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg



- geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het fusietijdstip.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d van de Wet Vpb in aanmerking mag worden genomen, komt slechts in aftrek tot het bedrag van de (overige) winst dat is toe te rekenen aan de onderneming waartoe de deelneming op het fusietijdstip behoorde.
 3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.
 4. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
 5. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
 6. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbaar bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
 7. Als op het tijdstip van het fusievoorstel (bedoeld in artikel 2:312 BW) tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het fusietijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 4

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt, een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i, van de Wet Vpb, vindt afdeling 2.10a van de Wet Vpb toepassing met inachtneming van de volgende leden
2. Artikel 15j, tweede lid, van de Wet Vpb vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van de verdwijnende rechtspersoon door de verkrijgende rechtspersoon.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende rechtspersoon en een stakingsverlies van de verdwijnende rechtspersoon.
5. Een krachtens de vorige volzin berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i van de Wet Vpb in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon kan worden toegerekend.
6. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
7. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vijfde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 3 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

Verrekening van verliezen

Voorwaarde 5

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het fusietijdstip geleden verliezen vindt verrekening plaats met in achtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het fusietijdstip door elk van de fuserende rechtspersonen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de juridische fusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een fuserende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt een aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiend negatief deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de positieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van fuserende rechtspersonen



die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het fusietijdstip geleden verliezen waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de positieve delen plaats.

4. De vóór het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en het derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
5. Als de aanspraken op de verrekening van verliezen van de verdwijnende rechtspersoon overgaan op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 6

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, van de Wet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstplitsing van voorwaarde 5.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde, is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de verdwijnende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Voorwaarde 7

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 6.

Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 8

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van een fuserende rechtspersoon krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip gedreven onderneming van de fuserende rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met toepassing van de winstplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met het overeenkomstige toepassing van de voortwentelingsbepaling van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.



BIJLAGE 2

Besluit met nummer BLKB 2014/54M

Inwilliging; beschikking met voorwaarden

Belastingdienst/<kantoor>

Uw brief van:

Uw kenmerk:

Datum:

Ons kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Beschikking juridische fusie.

Geachte <naam>,

Naar aanleiding van uw bovenvermelde brief deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overgang van het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats>.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2014/54M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

BESLUIT:

- Op grond van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 willig ik uw verzoek in onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage I bij het besluit met nummer BLKB 2014/54M (als bijlage bij deze beschikking gevoegd).
- Het fusietijdstip stel ik vast op <datum>¹, mits de in artikel 2:318, eerste lid, BW bedoelde akte binnen twaalf maanden na dit tijdstip wordt verleden; dan wel bij een fusie waarop buitenlands recht bepalend is voor de datum van het kracht worden van de fusie: mits deze datum ligt binnen twaalf maanden na het fusietijdstip.

Hoogachtend,

Belastingdienst/<kantoor>

De Inspecteur,

.....

Dit is een voor bezwaar vatbare beschikking. Als u het niet eens bent met deze beschikking kunt u binnen zes weken na dagtekening van deze beschikking een bezwaarschrift indienen bij de Belastingdienst. Het postadres staat op deze beschikking.

Een bezwaarschrift is tijdig ingediend als het binnen de bezwaartermijn is ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn ter post is bezorgd en niet later dan één week na afloop van de termijn is ontvangen.

Bijlage: voorwaarden juridische fusie

¹ Opnemen indien van toepassing.



BIJLAGE 3

Besluit met nummer BLKB 2014/54M

Afwijzing

Belastingdienst/<kantoor>

Uw brief van:

Uw kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Datum:

Ons kenmerk:

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Afwijzende beschikking juridische fusie.

Geachte <naam>,

Naar aanleiding van uw bovenvermelde brief deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overgang van het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats>

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2014/54M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

BESLUIT:

Ik wijs uw verzoek af.

TOELICHTING:

Aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt niet voldaan, en wel om de volgende redenen.
< motivering afwijzing verzoek>

Hoogachtend,
Belastingdienst/<kantoor>
De Inspecteur,
.....

Dit is een voor bezwaar vatbare beschikking. Als u het niet eens bent met deze beschikking kunt u binnen zes weken na dagtekening van deze beschikking een bezwaarschrift indienen bij de Belastingdienst. Het postadres staat op deze beschikking.

Een bezwaarschrift is tijdig ingediend als het binnen de bezwaartermijn is ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn ter post is bezorgd en niet later dan één week na afloop van de termijn is ontvangen.



BIJLAGE 4

Besluit met nummer BLKB 2014/54M

Ambtsbericht

Vraagstelling uit te brengen ambtsbericht, voor zowel verdwijnende rechtspersoon als verkrijgende rechtspersoon:

1. Volledige statutaire naam; feitelijke vestigingsplaats.
2. Oprichtingsdatum; RSIN en entiteitsnummer.
3. Boekjaar.
4. Geplaatst en gestort aandelenkapitaal.
5. Fiscaal vermogen.
6. Te verrekenen verliezen.
7. Over te brengen buitenlandse bronbelasting.
8. Aanspraken op deelnemingsverrekening.
9. Valt één of meer van de fuserende lichamen onder een bijzonder fiscaal regime en/of bijzonder (overgangs)tarief?
10. Fusievoorstel als bedoeld in artikel 2:312 BW.
11. Is de juridische fusie in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing?
12. Wat is het gewenste fusietijdstip?
13. Wanneer wordt de fusieakte verleden?
14. Gegevens over elementen waarover moet worden afgerekend.
15. Gegevens over lopende verzoeken om toepassing van artikel 14, 14a, 14b en/of 15 van de Wet Vpb.
16. A) Is de termijn voor het geven van een beschikking ingevolge artikel 4:15 van de Awb opgeschort? Zo ja, om welke reden en gedurende welke periode?
B) Is een mededeling als bedoeld in artikel 4:14 van de Awb gedaan? Zo ja, welke nadere termijn is daarbij aangegeven?
17. Reden(en) waarom het verzoek niet op grond van de algemene toestemming op het kantoor kan worden afgedaan en andere bij de beoordeling van het verzoek mogelijk van belang zijnde punten.



BIJLAGE 5

Besluit met nummer BLKB 2014/54M

Inwilliging van verzoek om achterwaartse verrekening van verlies van de verkrijgende rechtspersoon met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon.

Belastingdienst/<kantoor>

Uw brief van:

Uw kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Datum:

Ons kenmerk:

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Juridische fusie. Achterwaartse verliesverrekening. Toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Geachte <naam>,

Naar aanleiding van uw bovenvermelde brief deel ik u het volgende mede.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nr. BLKB 2014/54M, toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek namens <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> voor zich en als rechtsopvolger van <naam verdwijnende rechtspersoon (RSIN)>.

Gevolg gevend aan die toestemming deel ik u het volgende mee.

Ik keur goed dat bij de fusie in de zin van artikel 14b, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tussen <naam verkrijgende rechtspersoon>, als verkrijgende rechtspersoon, en <naam verdwijnende rechtspersoon>, als verdwijnende rechtspersoon, de na het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon binnen de in artikel 20 van de Wet Vpb bedoelde termijn kunnen worden verrekend met winsten van de verdwijnende rechtspersoon.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

juridische fusie: een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb

verdwijnende rechtspersoon: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb hun vermogensbestanddelen overdragen;

verkrijgende rechtspersoon: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb waartoe deze rechtspersoon (eventueel) behoort

fuserende rechtspersoon: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

fusietijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen

onderneming: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op terug te wentelen verlies van de verkrijgende rechtspersoon van één der jaren na het fusietijdstip naar winsten van de verdwijnende rechtspersoon, vindt verrekening plaats onder de volgende voorwaarden:
 - a. Als de berekening van de belastbare winst van de verkrijgende rechtspersoon leidt tot een negatief bedrag, wordt de winst van de verkrijgende rechtspersoon elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het fusietijdstip door elk van de fuserende rechtspersonen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een fuserende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
 - b. Een aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiend positief deel wordt, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de negatieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van fuserende rechtspersonen die geen aanspraak hebben op verrekening met winst van een aan het fusietijdstip voorafgaand jaar, waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de negatieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingsvinden, voor zover nodig, naar verhouding van de negatieve delen plaats.
 - c. De vóór het fusietijdstip behaalde winsten van de verdwijnende rechtspersoon worden slechts



verrekenend met het overeenkomstig de onderdelen a. en b. bepaalde deel van het verlies van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening uit anderen hoofde is beperkt. Deze verrekening is echter uitgesloten als dat verlies al is verrekenend met winsten van de verkrijgende rechtspersoon.

- d. Als verrekening van verlies overeenkomstig c. heeft plaatsgevonden, vervalt de mogelijkheid dat verlies te verrekenen met winsten van de verkrijgende rechtspersoon.
2. Deze goedkeuring geldt slechts als de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, van de Wet Vpb.
3. De verkrijgende rechtspersoon verklaart – voor zichzelf en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon – binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aan de bevoegde inspecteur dat hij instemt met deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden.

Hoogachtend,
Belastingdienst/<kantoor>
De inspecteur,

.....



BIJLAGE 6

Besluit met nummer BLKB 2014/54M

Goedkeuring bij te laat ingediend verzoek om toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Belastingdienst/<kantoor>

Uw brief van:

Uw kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Datum:

Ons kenmerk:

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Juridische fusie. Goedkeuring te laat ingediend verzoek. Toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Geachte <naam>,

Naar aanleiding van uw brief van <datum> deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overgang van het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon (fiscaal nummer)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen verdwijnende rechtspersoon) in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen verkrijgende rechtspersoon).

Het verzoek is niet ingediend vóór de juridische fusie. De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2014/54M, toegestaan een beslissing te nemen op een te laat ingediend verzoek.

BESLUIT:

- Ik keur goed dat heffing van vennootschapsbelasting achterwege blijft ter zake van de in het verzoek omschreven overgang in het kader van een fusie van het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon. Aan deze goedkeuring verbind ik de hieronder opgenomen voorwaarden, welke – zie voorwaarde 10 – schriftelijk moeten worden aanvaard.
- Het fusietijdstip stel ik vast op <datum>², mits de in artikel 2:318, eerste lid, BW bedoelde akte binnen twaalf maanden na dit tijdstip wordt verleden; dan wel bij een fusie waarbij buitenlands recht bepalend is voor de datum van het kracht worden van de fusie: mits deze datum ligt binnen twaalf maanden na het fusietijdstip.

Voorwaarden

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

Bvdb: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

BW: Burgerlijk Wetboek

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

juridische fusie: een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb

verdwijnende rechtspersoon: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb hun vermogensbestanddelen overdragen;

verkrijgende rechtspersoon: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb waartoe deze rechtspersoon (eventueel) behoort

fuserende rechtspersoon: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

onderneming: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

fusietijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen

Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13ca van de Wet Vpb wordt daarmee bedoeld de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb pakket 2006) opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde per 31 december 2005 over het terugnemen van afwaarderingsverliezen van toepassing blijft.

² Opnemen indien van toepassing.



Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13c van de Wet Vpb wordt daarmee bedoeld de in artikel 33b, vijfde lid, van de Wet Vpb opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde per 31 december 2011 onder omstandigheden van toepassing blijft.

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaagt

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de juridische fusie op houden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de juridische fusie verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan, maar niet hoger dan de nominale waarde. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover ten aanzien van de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba van de Wet Vpb in aanmerking is genomen bij de fuserende rechtspersoon die de schuldvordering houdt of bij een met hem verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb.
3. Als de in het eerste lid bedoelde overdracht (mede) een deelneming betreft waarop artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is, wordt de overdracht geacht een omstandigheid te zijn als aangegeven in artikel 13c, tweede lid, eerste volzin, van de Wet Vpb.

Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 2

Als onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip bij de verdwijnende rechtspersoon een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba van de Wet Vpb, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 3

1. Als op het tijdstip van het fusievoorstel, bedoeld in artikel 2:312 BW, tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het fusietijdstip
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d van de Wet Vpb in aanmerking mag worden genomen, komt slechts in aftrek tot het bedrag van de (overige) winst dat is toe te rekenen aan de onderneming waartoe de deelneming op het fusietijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.
4. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
5. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
6. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbaar bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
7. Als op het tijdstip van het fusievoorstel (bedoeld in artikel 2:312 BW) tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het fusietijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.



Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 4

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i, van de Wet Vpb, vindt afdeling 2.10a van de Wet Vpb toepassing met inachtneming van de volgende leden
2. Artikel 15j, tweede lid, van de Wet Vpb vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van de verdwijnende rechtspersoon door de verkrijgende rechtspersoon.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende rechtspersoon en een stakingsverlies van de verdwijnende rechtspersoon.
5. Een krachtens de vorige volzin berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i van de Wet Vpb in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon kan worden toegerekend.
6. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
7. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vijfde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 3 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

Verrekening van verliezen

Voorwaarde 5

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het fusietijdstip geleden verliezen vindt verrekening plaats met in achtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het fusietijdstip door elk van de fuserende rechtspersonen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de juridische fusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een fuserende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt een aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiend negatief deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de positieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van fuserende rechtspersonen die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het fusietijdstip geleden verliezen waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de positieve delen plaats.
4. De vóór het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en het derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
5. Als de aanspraken op de verrekening van verliezen van de verdwijnende rechtspersoon overgaan op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 6

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, van de Wet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de voor het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.



3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde, is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de verdwijnende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Voorwaarde 7

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 6.

Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 8

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van een fuserende rechtspersoon krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip gedreven onderneming van de fuserende rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 5 (op overeenkomstige wijze).
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met het overeenkomstige toepassing van de voortwentelingsbepaling van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.

In de plaats treding

Voorwaarde 9

De verkrijgende rechtspersoon treedt met betrekking tot al hetgeen in het kader van de overdracht is verkregen in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon, voor zover hiervan niet bij een overigens aan deze goedkeuring verbonden voorwaarde wordt afgeweken.

Aanvaardingsvoorwaarde

Voorwaarde 10

De verkrijgende rechtspersoon verklaart – voor zichzelf en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon – binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aan de bevoegde inspecteur dat hij instemt met deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden.

Hoogachtend,
Belastingdienst/<kantoor>
De inspecteur