



Vennootschapsbelasting. Bedrijfsfusie. Toepassing artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

12 augustus 2015

nr. BLKB 2015/520M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid voor de regeling van de bedrijfsfusie in de vennootschapsbelasting. De belangrijkste nieuwe elementen zijn de volgende:

- *Bij de goedkeuring van terugwerkende kracht wordt uitdrukkelijk aangegeven dat deze goedkeuring niet geldt voor zover moet worden afgerekend (paragraaf 4.2).*
- *Toegevoegd zijn voorwaarden voor de innovatiebox, de objectvrijstelling en de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (in respectievelijk de voorwaarden 2, 5 en 9).*
- *De afrekeningsvoorwaarden zijn samengevoegd.*
- *De volgorde van de voorwaarden is in lijn gebracht met de volgorde van de desbetreffende wettelijke bepalingen.*

De overige wijzigingen hebben een redactioneel karakter.

1. Inleiding

Een bedrijfsfusie is kort gezegd een overdracht van een onderneming tegen uitreiking van aandelen. In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt de bedrijfsfusie geregeld in artikel 14. In eenvoudige gevallen geldt voor de winst die bij of met de bedrijfsfusie wordt behaald een faciliteit direct op grond van de wet (artikel 14, eerste lid). In andere gevallen kan ik de inspecteur toestaan onder het stellen van voorwaarden een faciliteit te verlenen (artikel 14, tweede lid).

In de paragrafen 2 tot en met 6 van dit besluit staat mijn beleid voor de toepassing van artikel 14. Hier wordt onder andere ingegaan op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de toepassing van het tweede lid van artikel 14. Deze voorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 van dit besluit. Met nadruk wijs ik erop dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat de voorwaarden worden gewijzigd of aangevuld als de bijzondere omstandigheden van het geval daartoe aanleiding geven.

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

Paragraaf 8 bevat het beleid voor het meegeven van verliezen en winstverleden van de overdrager aan de overnemer, wanneer als rechtstreeks gevolg van een bedrijfsfusie de belastingplicht van de overdrager eindigt.

In paragraaf 9 is het beleid opgenomen voor te laat ingediende verzoeken om toepassing van het tweede lid van artikel 14.

Paragraaf 10 geeft aan welke besluiten worden ingetrokken.

Paragraaf 11 geeft tot slot aan met ingang van welke datum dit besluit in werking treedt.

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

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWB: Algemene wet bestuursrecht

Bvdb: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

overdrager: de overdragende belastingplichtige

overnemer: de overnemende belastingplichtige



overdracht: de feitelijke inbreng van activa in en overneming van passiva door de overnemer
overgedragen onderneming: de overgedragen onderneming of het overgedragen zelfstandig onderdeel van een onderneming
overgangstijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen onderneming wordt geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te worden uitgeoefend

2. Systematiek van de regeling

In artikel 14, eerste lid, van de Wet Vpb is bepaald dat de belastingplichtige die zijn gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan overdraagt aan een ander lichaam dat reeds belastingplichtig is of door de overname belastingplichtig wordt, tegen uitreiking van aandelen in de overnemer (bedrijfsfusie), de winst behaald met of bij de overdracht niet in aanmerking behoeft te nemen, als aan de volgende drie vereisten wordt voldaan:

- voor het bepalen van de winst bij de overdrager en de overnemer zijn dezelfde bepalingen van toepassing; en
- bij de overnemer bestaat geen aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet Vpb, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor 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
- de latere heffing is verzekerd.

Als aan deze cumulatieve vereisten wordt voldaan en de winst door toepassing van het eerste lid buiten aanmerking wordt gelaten, treedt de overnemer in de plaats van de overdrager met betrekking tot al hetgeen in het kader van de bedrijfsfusie is verkregen.

Als niet aan de vereisten van het eerste lid wordt voldaan, biedt het tweede lid de mogelijkheid de winst buiten aanmerking te laten. Hiervoor moeten de overnemer en de overdrager vóór de civielrechtelijke overdracht een gezamenlijk verzoek indienen 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 overnemer bij inwilliging van het verzoek met betrekking tot al hetgeen bij de overdracht wordt verkregen in de plaats van de overdrager, voor zover nadere voorwaarden hierop geen inbreuk maken. De voorwaarden die door mij in standaardgevallen hierbij worden gesteld, worden toegelicht in paragraaf 6.

De faciliteit van het eerste of tweede lid van artikel 14 van de Wet Vpb wordt niet verleend als de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (artikel 14, vierde lid, van de Wet Vpb). Zie in dit verband paragraaf 3.6.

3. Nadere omschrijving van de wettelijke begrippen

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

3.1. Onderneming (of zelfstandig onderdeel daarvan)

Het ondernemingsbegrip van artikel 14 van de Wet Vpb is gelijk aan het ondernemingsbegrip van artikel 3.8. van de Wet IB 2001. Dit betekent dat voor de toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb een onderneming in materiële zin moet worden overgedragen, dat wil zeggen 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die gericht is op deelname aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen'¹. Niet van belang hierbij is de wettelijke fictie dat bepaalde lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen (opgenomen in artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb). De inbreng van enkel deelnemingen zal dus niet kwalificeren als de inbreng van een onderneming in de zin van artikel 14 van de Wet Vpb. Ook in de situatie waarin naast deelnemingen bedrijfspanden worden overgedragen is over het algemeen geen sprake van een onderneming in materiële zin.

Voor de invulling van het begrip zelfstandig onderdeel van een onderneming moet in de eerste plaats aansluiting worden gezocht bij de jurisprudentie voor de inkomstenbelasting over overdracht of liquidatie van een gedeelte van een onderneming. Bij de overdracht van een zelfstandig onderdeel van de onderneming is het mogelijk dat aan de onderneming gebonden vermogensbestanddelen bij de

¹ Deze uitleg van het ondernemingsbegrip stemt overeen met de inhoud van het begrip tak van bedrijvigheid, zoals gehanteerd door de Fusierichtlijn (Richtlijn 90/434/EEG). Aldus ook MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 338, nr. 3, blz. 13



overdrager achterblijven, mits hetgeen wordt overgedragen op zichzelf gezien een (materiële) onderneming kan vormen.

3.1.1. Vereiste inbreng en dooroverdracht door overnemer

Bij de beoordeling van de aanwezigheid van de door artikel 14 vereiste inbreng van een onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan, moet rekening worden gehouden met een eventueel op het inbrengtijdstip bestaand voornemen tot dooroverdracht. Bij de eerste inbreng telt alleen het niet voor dooroverdracht bestemde deel van de inbreng mee voor de beoordeling of sprake is van de vereiste inbreng van een onderneming of zelfstandig onderdeel daarvan². Als na een dergelijke dooroverdracht niet wordt voldaan aan de vereiste inbreng vindt de vrijstelling bij de overdrager in het geheel geen toepassing.

Hieronder beschrijf ik een aantal gevallen van dooroverdracht, waarin ik de vereiste inbreng wel aanwezig acht, voor zover nodig goedkeurend.

- a. De dooroverdracht vindt plaats in het kader van een bij de aard en omvang van de onderneming van de overnemer passende normale bedrijfsuitoefening.
- b. Het achterblijvende deel van de inbreng bevat geen stille reserves of goodwill, dan wel er blijven na de laatste overdracht geen vermogensbestanddelen achter, en de dooroverdracht is een bedrijfsfusie gefacilieerd op grond van artikel 14 van de Wet Vpb, of een afsplitsing gefacilieerd op grond van artikel 14a van de Wet Vpb.
- d. De dooroverdracht is gefacilieerd op grond van artikel 15 van de Wet Vpb.

Voor de volledigheid wijs ik er nog op dat bij een dooroverdracht in de vorm van een bedrijfsfusie of afsplitsing, waarbij het achterblijvende deel van de inbreng een onderneming vormt, voldaan is aan de vereiste inbreng, ongeacht de aanwezigheid van stille reserves.

3.2. Uitreiking van aandelen

De overdracht moet plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen. Met aandelen worden in dit verband gelijkgesteld winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid of lidmaatschapsrechten (artikel 14, zesde lid, van de Wet Vpb). Niet is vereist dat de uit te geven aandelen a pari bij de overdrager worden geplaatst.

In paragraaf 3.5 keur ik goed dat een beperkte afronding mogelijk is.

3.3. Adequate tegenprestatie (aandelen)

Uit de systematiek van artikel 14 van de Wet Vpb volgt dat de overdrager voor de door hem overgedragen onderneming een adequate tegenprestatie (in de vorm van aandelen in de overnemer) ontvangt³. De uitgifte van één aandeel (met agio) kan een adequate tegenprestatie vormen. Als geen sprake is van een adequate tegenprestatie, dan is de faciliteit van artikel 14 van de Wet Vpb niet van toepassing.

Hierna wordt ingegaan op enkele aspecten die van belang zijn voor de beantwoording van de vraag of de overdrager een adequate tegenprestatie ontvangt.

3.3.1. Waarde van de aandelen

De waarde van de uit te geven aandelen moet corresponderen met de waarde in het economische verkeer van de overgedragen onderneming (gecorrigeerd met de latente vennootschapsbelastingclaim over de aanwezige stille reserves en goodwill).

Als sprake is van de inbreng ('omzetting') van een binnenlandse vaste inrichting in een naamloze of besloten vennootschap, hanteer ik het volgende beleid. De overdracht moet plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen (eventueel met agio) tot het bedrag van het 'eigen vermogen' van de vaste inrichting, zijnde het saldo van de daartoe behorende bezittingen en schulden. Tot de schulden behoort niet de rekening 'Hoofdkantoor'. Verder worden schulden aan gelieerde maatschappijen die fiscaal als informeel kapitaal worden beschouwd, tot het eigen vermogen gerekend.

² Hoge Raad, 30-11-2012, nr. 11/00167

³ Hoge Raad, 28-10-2011, nr. 10/04618



3.3.2. Agio. Andere aandeelhouders in de overnemer

In de praktijk worden regelmatig verzoeken gedaan om toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb op de overdracht van een onderneming, waarbij naast de overdrager tevens anderen aandeelhouder zijn of worden in de overnemer. De inbreng van die anderen bestaat daarbij uit storting op aandelen voor de nominale waarde, terwijl de overdrager in zo'n situatie veelal genoegen neemt met een relatief klein nominaal aandelenkapitaal en een groot agio. Als dat agio zich over alle aandelen uitspreidt, dus ook over die van de andere aandeelhouder(s) in de overnemer, wordt voor de overgedragen onderneming geen adequate tegenprestatie verkregen.

3.3.3. Andere dan gewone aandelen. Bedrijfsopvolging. Toetreden van derden tot de overnemer

In de praktijk komt het voor dat de overdracht van de onderneming plaatsvindt tegen uitreiking van preferente aandelen (en eventueel daarnaast gewone aandelen). Als zo'n overdracht plaatsvindt aan een lichaam waarin ook een derde is of wordt gerechtigd, vaak de zogenoemde bedrijfsopvolger, kan het verzoek slechts worden ingewilligd als die preferente aandelen aan alle volgende kenmerken voldoen:

- a. Er is sprake van cumulatief preferente aandelen.
- b. Het nominale bedrag van de cumulatief preferente aandelen vermeerderd met eventueel agio (en het nominale bedrag van gewone aandelen) wordt in overleg met de inspecteur zodanig bepaald dat de waarde van deze aan de overdrager uitgereikte aandelen gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van de overgedragen onderneming; zie in dit verband ook paragraaf 3.3.2.
- c. Aan deze aandelen is een dividendpercentage verbonden dat op zakelijke wijze is bepaald⁴. Bij de beoordeling van het zakelijke dividendpercentage moet ook rekening worden gehouden met de waarde van de aandelen van de derde (de bedrijfsopvolger). Als het rendement op de aandelen van de bedrijfsopvolger hoger is dan het rendement in zakelijke verhoudingen, is dit een aanwijzing dat het dividend waarop de preferente aandelen recht geeft te laag is.
- d. Het cumulatief preferente dividend wordt berekend over het nominale bedrag van de aandelen vermeerderd met eventueel agio.
- e. Er wordt daadwerkelijk dividend uitgekeerd.

3.3.4. Winstgerechtigdheid en zeggenschap

Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een adequate tegenprestatie spelen ook begrippen als winstgerechtigdheid en zeggenschap een rol. Zo is er bijvoorbeeld geen sprake van een adequate tegenprestatie als de overdrager niet evenredig aan zijn inbreng gerechtigd wordt tot de winst van de overnemer (bijvoorbeeld doordat deze gerechtigdheid uitsluitend aan het nominaal gestorte aandelenkapitaal is gekoppeld), tenzij dit bezien vanuit de overdrager op zakelijke grondslag berust.

3.4. Winst

Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteit is niet vereist dat met of bij de overdracht 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 overdracht een negatieve overdrachtswinst wordt behaald, kan het zo zijn dat latere heffing niet is verzekerd. Voor deze overdrachten zullen dan ook nadere voorwaarden worden gesteld op grond van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. Zie in dit verband de paragrafen 7.2. en 7.4.

3.5. Afrondingscreditering

Aan de eis dat de overdracht van de onderneming moet plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen wordt geacht te zijn voldaan, indien een zoveel mogelijk uit aandelen bestaande tegenprestatie wordt afgerond met een creditering voor een relatief zeer gering bedrag. In een dergelijk geval geldt de vrijstelling ook daarvoor. Van een relatief zeer gering bedrag is sprake als de creditering het bedrag van 1% van hetgeen op de uitgereikte aandelen is gestort en tevens het bedrag van € 4.500 niet overschrijdt.

3.6. Ontgaan of uitstellen van belastingheffing

De faciliteit van artikel 14 van de Wet Vpb wordt niet verleend, als de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Dit wordt geacht het geval te zijn als de bedrijfsfusie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of

⁴ Dit percentage is onder andere afhankelijk van de branche en de voor de onderneming specifieke omstandigheden.



rationalisering van de actieve werkzaamheden van de overdrager en de overnemer. Belanghebbende heeft echter de mogelijkheid aannemelijk te maken dat de bedrijfsfusie 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 van de overdrager en de overnemer, moet de situatie die vóór de bedrijfsfusie aanwezig was, worden vergeleken met de situatie die door de bedrijfsfusie ontstaat. De inbreng van een onderneming in een nieuw opgerichte dochtermaatschappij kan in dit verband worden aangemerkt als een reorganisatie van de actieve werkzaamheden van de overdrager en de overnemer (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 71).

Zakelijke overwegingen worden geacht niet aanwezig te zijn, als aandelen in de overdrager of de overnemer binnen drie jaar na de overdracht worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de overdrager en de overnemer is verbonden in de zin van artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb. Ook in deze situatie heeft belanghebbende de mogelijkheid het tegendeel aannemelijk te maken.

3.7. Overnemer is gevoegde dochtermaatschappij

Als een overnemer over bepaalde fiscale aanspraken beschikt, bijvoorbeeld verliesverrekeningsaanspraken, is de faciliteit alleen mogelijk via het tweede lid van artikel 14. Bepleit is wel dat deze regel geen toepassing vindt bij een overnemer die als dochtermaatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet Vpb (en de bedrijfsfusie niet leidt tot beëindiging van die fiscale eenheid). De fiscale aanspraken van de fiscale eenheid zouden volgens die benadering niet gelden als aanspraken van de overnemer in de zin van artikel 14, 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 tweede lid van artikel 14.

4. Terugwerkende kracht bij overdracht aan een daartoe opgericht, in Nederland gevestigd lichaam

4.1. Goedkeuring overgangstijdstip

Als de overdracht van de onderneming plaatsvindt aan een daartoe opgerichte, in Nederland gevestigde overnemer, zal deze laatste niet eerder dan bij de oprichting belastingplichtig worden. Het tijdstip van wanneer af de overgedragen onderneming in zo'n geval voor rekening en risico van de overnemer wordt gedreven (in de voorwaarden gedefinieerd als overgangstijdstip) wordt in beginsel bepaald door wat de partijen (overdrager en overnemer) daaromtrent zijn overeengekomen, voor zover dat binnen de wet en de jurisprudentie blijft. Dit houdt in dat het overgangstijdstip niet kan liggen vóór het moment waarop de voorovereenkomst is gesloten (Hoge Raad, 04-11-1953, nr. 11 449).

Goedkeuring

Als de overdracht van de onderneming plaatsvindt aan een daartoe opgerichte, in Nederland gevestigde overnemer, wordt vanuit praktisch oogpunt het overgangstijdstip desgewenst gesteld op de aanvang van een boekjaar van de overdrager, mits aan de volgende voorwaarden wordt voldaan.

Voorwaarden

- a. Ter zake van de overdracht is binnen negen maanden na de aanvang van dat boekjaar een zogenoemde voorovereenkomst gesloten en aangetekend verzonden aan de Belastingdienst, postbus 13, 6400 AA Heerlen⁵.
- b. De oprichting van en de overdracht aan de overnemer vinden plaats binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip.
- c. Het eerste boekjaar van de overnemer omvat feitelijk de resultaten van niet meer dan 24 maanden.
- d. 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 eerste of tweede lid van artikel 14 van de Wet Vpb of met toepassing van de

⁵ Bij deze aangetekende verzending moet gebruik worden gemaakt van het op belastingdienst.nl te verkrijgen geleideformulier Voorovereenkomst of intentieverklaring. Aangetekend verzenden is verzending van een poststuk waarbij de verzender de zekerheid heeft van verzending (verzendsbewijs van het postbedrijf) en van ontvangst.



goedkeuring van paragraaf 9 voor te laat ingediende verzoeken.

Als de oprichting en de overdracht aan de overnemer binnen negen maanden na het overgangstijdstip plaatsvindt, vervalt voorwaarde a.

Het hiervoor vermelde is van overeenkomstige toepassing in het geval van oprichting van het lichaam door één oprichter die daartoe een intentieverklaring heeft opgesteld.

Aan de hiervoor vermelde termijnen zal strikt de hand worden gehouden, ook in die gevallen waarin niet op het verzoek is beslist vóór het verstrijken van de termijn van vijftien maanden. Belanghebbenden moeten dan ook tijdig de nodige maatregelen treffen. Moeilijkheden die voortvloeien uit late aanvang van de daartoe te verrichten werkzaamheden of late indiening van het verzoek om toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb komen voor rekening van belanghebbenden.

4.2. Geen terugwerking voor zover geen fiscale faciliteit

De terugwerkende kracht is onderdeel van de fiscale faciliteit en beoogt dan ook bij te dragen aan het fiscaal geruisloze karakter van de bedrijfsfusie. Als geen fiscale faciliteit wordt geboden, of voor zover de fiscale faciliteit door de voorwaarden wordt beperkt, geldt de terugwerkende kracht niet. Bij de berekening van de als gevolg van de bedrijfsfusie in aanmerking te nemen winst geldt dan als overgangstijdstip het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen op grond van de feiten en omstandigheden geacht worden rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te komen.

5. Bijzondere situaties

5.1. In een buitenlandse vaste inrichting geleden, nog in te halen verliezen

Als tot de overgedragen onderneming een buitenlandse vaste inrichting behoort waarin verliezen zijn geleden die in mindering zijn gebracht op in Nederland belastbare winst, terwijl op de winst uit die vaste inrichting een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing was, treedt in voorkomende gevallen artikel 33b, vijfde lid, juncto artikel 13c (oud) van de Wet Vpb in werking. De deelnemingsvrijstelling vindt dan geen toepassing op positieve voordelen uit hoofde van de deelneming in de overnemer tot het bedrag van de in te halen buitenlandse verliezen.

5.2. De overdrager heeft een opwaarderingsreserve gevormd in de zin van artikel 13ba van de Wet Vpb

Artikel 13ba van de Wet Vpb ziet op de situatie waarin een vordering op een deelneming ten laste van de winst is afgewaardeerd. Deze afwaardering door de schuldeiser moet worden teruggenomen als deze vordering 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. 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 waardeverhoging een belaste vrijval plaatsvinden van de opwaarderingsreserve (artikel 13ba, vijfde lid, van de Wet Vpb). Voor de waardeverhoging 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 de deelneming leidt in het algemeen dan ook niet tot vrijval van de opwaarderingsreserve. Zolang de deelneming binnen het concern blijft, kan het vijfde lid jaarlijks worden toegepast bij de overdrager.

De opwaarderingsreserve is geen voor overdracht vatbaar vermogensbestanddeel. De opwaarderingsreserve is bovendien zodanig subjectgebonden, dat ook een eventuele plaatsvervangende door de overnemer met betrekking tot de deelneming de opwaarderingsreserve niet doet overgaan. De opwaarderingsreserve blijft dus bij een bedrijfsfusie achter bij de overdrager.

Een bijzondere situatie doet zich voor als de overnemer en de overdrager direct na de bedrijfsfusie geen verbonden lichamen zijn. Door de bedrijfsfusie is dan verdere toepassing van artikel 13ba onmogelijk. De deelneming is dan immers niet meer in het bezit van de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam. De opwaarderingsreserve moet dan onmiddellijk voorafgaande aan de bedrijfsfusie en dus buiten de vrijstelling 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, juncto artikel 13ba, achtste lid, van de Wet Vpb).



5.3. Deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinst

Een recht op deelnemingsverrekening blijft, net als een opwaarderingsreserve (en het recht op verliesverrekening), gezien het subjectgebonden karakter achter bij de overdrager.

Voor de volledigheid merk ik op dat de aanwezigheid van een recht op deelnemingsverrekening bij de overnemer op grond van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb meebrengt dat de vrijstelling slechts mogelijk is onder het stellen van nadere voorwaarden en dat hiervoor een regeling is opgenomen in voorwaarde 8.

De vorige twee volzinnen gelden overeenkomstig voor het recht op verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten, met dien verstande dat de desbetreffende regeling is opgenomen in voorwaarde 9.

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 van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen.

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 op 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 bedrijfsfusie 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 toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. Hierbij verzekert voorwaarde 1 de heffing door te verplichten tot belaste herwaardering van dat deel van het vermogen waarop de belastingclaim met de bedrijfsfusie 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 bedrijfsfusie als vordering en schuld door de bedrijfsfusie bij de overnemer samenkomen (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 van de afwaardering bij de crediteur. 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.

Voor de volledigheid wijs ik erop dat de waarde in het economische verkeer van een vordering ook hoger kan zijn dan de nominale waarde, bijvoorbeeld door een rente die hoger is dan de marktrente. Verdwijnt een dergelijke vordering door de bedrijfsfusie dan moet deze overwaarde in de winst worden opgenomen, krachtens het eerste lid van voorwaarde 1. In aansluiting op deze (hogere) waardering door de crediteur stelt de debiteur zijn schuld op de gelijke waarde, krachtens het tweede lid van voorwaarde 1. Ook over een hogere waarde van een verdwijnende vordering wordt door voorwaarde 1 dus afgerekend, zowel bij de crediteur als bij de debiteur.

Overdracht van belang in de overnemer

Als een kapitaalsbelang in de overnemer wordt overgedragen naar de overnemer vervalt ook deze rechtsverhouding. Krijgt bijvoorbeeld de overnemer door de bedrijfsfusie eigen aandelen dan worden deze geacht te zijn ingetrokken.



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% van het nominaal gestorte kapitaal. Bij grotere belangen is mogelijk een bijzondere uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Bijvoorbeeld door de werking van artikel 13c of artikel 13ca. Hieronder volgt 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 toestaat 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 de bedrijfsfusie 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 overnemer 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 overnemer 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 deze 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 geldt daarom 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.

Voorwaarde 2: Innovatiebox

Voorwaarde 2 zorgt er voor dat de gefacilieerde bedrijfsfusie de toepassing van de innovatiebox niet beïnvloedt. Het eerste lid verzekert de voortzetting van de aanspraak op toepassing van de innovatiebox. Het tweede en derde lid verzekeren de overgang van de onder het regime van de innovatiebox in te lopen kosten.

Voorwaarde 3: Overdracht artikel 13c deelneming

Deze voorwaarde regelt de situatie waarin tot het overgedragen vermogen een deelneming behoort waarop artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is. Krachtens voorwaarde 3 treedt de overnemer voor de toepassing van artikel 13c met betrekking tot dit belang voor het geheel in de plaats van de overdrager.

In het verleden werd bij deze voorwaarde een evenredige verdeling geregeld van de aan de deelneming verbonden fiscale aspecten zoals: boekwaarde, opgeofferd bedrag of toepassing van artikel 13ca van de Wet Vpb. Deze verdeling naar evenredigheid ligt ook besloten in de krachtens artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb geldende plaatsvervangende. Dit onderdeel van de voorwaarden had dan ook vooral een verduidelikend karakter. Gezien de inmiddels opgedane ervaring met de toepassing



van de wettelijke plaatsvervangende, wordt dit enkel verduidelijkende deel van de voorwaarde niet meer nodig geacht. Hierbij is ook van belang dat voor de op dit punt vergelijkbare situatie van ontvoeging uit een fiscale eenheid geen bijzondere regeling geldt voor door een ontvoegde dochtermaatschappij meegenomen deelnemingen. Ook dan geldt slechts de wettelijk geregelde plaatsvervangende (artikel 15aj, vijfde lid, van de Wet Vpb).

Voorwaarde 4: Deelnemingen waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt

Als verliesneming niet door goed koopmansgebruik wordt beheerd, kan zich oneigenlijk gebruik voordoen door verliesneming uit te stellen tot na het overgangstijdstip. 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 4 komen dergelijke latente liquidatieverliezen na de bedrijfsfusie bij de overnemer slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe rekenen aan de onderneming waarvan de deelneming direct voorafgaand aan de bedrijfsfusie deel uitmaakt.

Een eventueel restant komt met dezelfde beperking in aftrek van de winst van de overnemer van de jaren aangewezen voor de wettelijke verliesverrekening van artikel 20 Wet Vpb en in de daar geldende volgorde. Bij deze aftrek wordt geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan het positieve belastbare bedrag van de overnemer van het desbetreffende jaar.

Bij een vermindering van een aanslag over een voorafgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt.

Voorwaarde 5: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Vergelijkbaar oneigenlijk gebruik als bij de latente liquidatieverliezen van voorwaarde 4 kan zich voordoen bij zogenoemde stakingsverliezen uit buitenlandse onderneming (als bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb).

Voor stakingsverliezen van de overdrager die de overnemer overneemt door voortzetting van de buitenlandse onderneming van de overdrager bevat de Wet Vpb een eigen regeling ter voorkoming van dit oneigenlijk gebruik (artikel 15j, tweede lid, van de wet Vpb). Bij staking van de voortgezette onderneming binnen drie jaar na de bedrijfsfusie wordt geen stakingsverlies in aanmerking genomen, tenzij de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de voortzetting.

Hierbij aansluitend geeft voorwaarde 5 een regeling voor 'eigen' stakingsverliezen van de overnemer, bij staking binnen drie jaar na de bedrijfsfusie en met de mogelijkheid van tegenbewijs. Analoog aan voorwaarde 4 komt een door voorwaarde 5 getroffen stakingsverlies in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe te rekenen aan de onderneming van de overnemer, zoals die voor de bedrijfsfusie werd gedreven. Een eventueel restant wordt met dezelfde beperking verrekend met de winst van de overnemer van de jaren aangewezen voor de wettelijke verliesverrekening (artikel 20 van de Wet Vpb). Bij deze verrekening wordt geen hogere aftrek in aanmerking genomen dan het positieve belastbare bedrag van de overnemer van het desbetreffende jaar. Bij verrekening met een voorgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt.

Voorwaarde 6: De overdrager is een stichting of vereniging die na de overdracht niet meer belastingplichtig is

Als de overdrager een stichting of vereniging is die door de overdracht ophoudt belastingplichtig te zijn, is heffing niet verzekerd. Voorwaarde 6 voorkomt mogelijk claimverlies. Ik geef het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Een stichting draagt haar onderneming over aan een vennootschap door een vrijgestelde bedrijfsfusie. Het pand blijft bij de stichting achter. De vennootschap gaat het pand huren. De stichting is na de overdracht niet langer belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Hierdoor zijn de huurbaten bij de stichting onbelast, terwijl de huurlasten bij de vennootschap aftrekbaar zijn. Voorwaarde 6 voorkomt deze winstuitholling door de aftrek van de huurlasten uit te sluiten.

Aanvullend verwijs ik naar de parlementaire geschiedenis van artikel 14a van de Wet Vpb, waarbij in



een vergelijkbare situatie een soortgelijk standpunt is ingenomen (Kamerstukken II, 1997/98, 25 709, nr. 3, blz. 11).

Voor de volledigheid wijs ik ook nog op paragraaf 8, waar een regeling is getroffen voor het onder omstandigheden en onder voorwaarden meegeven van het recht op verliesverrekening bij einde belastingplicht.

Voorwaarde 7: Verrekening van verliezen

Voorwaarde 7 regelt de verrekening van de op het overgangstijdstip te verrekenen verliezen van de overnemer (voorfusieverliezen) met de winst van de overnemer van na de bedrijfsfusie (nafusiewinst).

Het uitgangspunt van voorwaarde 7 is dat de verrekening van voorfusieverliezen uitsluitend mogelijk is met de nafusiewinst van de overnemer die is toe te rekenen aan de onderneming die de overnemer vóór de bedrijfsfusie dreef. Dit wordt bereikt door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nafusiewinst van de overnemer aan de onderneming van de overnemer, zoals die vóór de bedrijfsfusie werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten moeten hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief worden geplaatst. De inspecteurs moeten bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid in acht nemen.

Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het overgangstijdstip heen moet door de overnemer winstsplitsing worden toegepast. Dit geldt ook voor rechtsverhoudingen die door de bedrijfsfusie teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de overnemer voorfusieverliezen over het overgangstijdstip heen wil verrekenen, winstsplitsing in acht moet 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 toenmalige voorwaarde). Dit om dubbele verliesneming te voorkomen. Dit onderdeel is vervallen omdat het praktische belang door het tijdsverloop uiterst beperkt is.

Voorwaarde 7, vierde lid, laatste zinsdeel, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorfusieverliezen verbonden beperkingen onverminderd doorwerken bij toepassing van voorwaarde 7. Bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een overnemer als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag van de Wet Vpb).

Er zijn geen voorwaarden gesteld voor de achterwaartse verliesverrekening bij de overnemer. Achterwaartse verliesverrekening kan dan ook zonder winstsplitsing plaatsvinden.

Over de te verrekenen verliezen van de overdrager merk ik het volgende op. Omdat de overdrager niet op houdt te bestaan en zijn recht op verliesverrekening daardoor (in beginsel) in stand blijft, wordt door mij niet goedgekeurd dat de verliezen van de overdrager worden overgenomen door de overnemer (zie voor een uitzondering paragraaf 8).

Voorwaarde 8: Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 8 regelt de overbrenging over het overgangstijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnames bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van de 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 verrekenende 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 bedrijfsfusie wordt door voorwaarde 8 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 7 voor de samenloop van verliesverrekening en bedrijfsfusie. 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 9: 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 dat dit alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.



Voorwaarde 10: Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 10 regelt de overbrenging over het overgangstijdstip van niet verrekenende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb). Ook hier geldt dat verrekening over het overgangstijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de overnemer, als voor de bronbelasting van de overdrager die door de overnemer is overgenomen door de aan de vrijstelling verbonden plaatsvervanging.

Voor de volledigheid merk ik op dat de voorgaande versie van de voorwaarden ook een regeling bevatte voor de zogenoemde stalling en inhaal van buitenlandse resultaten. Net als in 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 overdrager via de plaatsvervanging wordt voortgezet door de overnemer (maar nu zonder winstsplitsing).

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

7.1. Indiening verzoeken

De overdrager en de overnemer moeten hun verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb vóór de bedrijfsfusie (het overdrachtstijdstip) schriftelijk indienen bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van de overdrager.

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

- a. De voorovereenkomst of intentieverklaring (bij overdracht aan een daartoe op te richten lichaam), tenzij deze al zijn verstrekt op grond van paragraaf 4.1.
- b. De fiscale balans per het tijdstip direct voorafgaande aan het overgangstijdstip van de ingebrachte onderneming.
- c. De fiscale en de commerciële balans per het overgangstijdstip van de overnemer.
- d. De fiscale balans per het overgangstijdstip van de overdrager.
- e. De winst en verliesrekening over het aan het overgangstijdstip voorafgaande boekjaar van de ingebrachte onderneming.
- f. Een berekening van het vrij te stellen resultaat en het aantal uit te geven aandelen;
- g. Een berekening van elementen (positief en/of negatief) waarover wel zal moeten worden afgerekend.
- h. De reden(en) waarom belastingplichtigen menen niet te voldoen aan de vereisten van artikel 14, eerste lid, van de Wet Vpb.

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 14, tweede lid, van de Wet Vpb met uitzondering van de navolgende situaties:

- a. Op het overgangstijdstip zijn voor het bepalen van de winst bij de overdrager en de overnemer niet dezelfde bepalingen van toepassing. Bijvoorbeeld doordat op het overgangstijdstip voor de overdrager dan wel overnemer het Besluit beleggingsinstellingen van toepassing is of het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001 (bij toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen: op het overgangstijdstip of in het jaar voorafgaand aan het overgangstijdstip).
- b. Bij de bedrijfsfusie wordt een negatieve winst behaald.
- c. De overdrager of de overnemer heeft de rechtsvorm van een coöperatie.
- d. 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 omdat om een andere reden dan het besluit vermeldt niet is voldaan aan de in de wet gestelde vereisten of omdat de heffing of invordering door de voorwaarden 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 14, tweede 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.

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 overgangstijdstip

Als de gevraagde terugwerkende kracht op grond van het gestelde in paragraaf 4 van dit besluit 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 overgangstijdstip op de datum met ingang waarvan de overgedragen onderneming voor rekening en risico komt van de overnemer. Voordat hij de beschikking afgeeft, stelt hij belanghebbenden in de gelegenheid om 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 de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Cluster Vpb-IBwinst. Daar wordt het verzoek beoordeeld en een beschikking voorbereid. Vervolgens wordt de inspecteur, onder toezending van een conceptbeschikking, toegestaan 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 (na belanghebbenden in de gelegenheid te hebben gesteld te worden gehoord).

7.5. Gelijkijdige toepassing artikel 3.65 van de Wet IB 2001

Als er direct voorafgaande aan de overdracht om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 is verzocht, handelt de inspecteur het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb pas af nadat de beschikking voor de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 is afgegeven. Als het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb wordt ingediend voorafgaand aan de afgifte van de beschikking, bedoeld in artikel 3.65, vierde lid, van de Wet IB 2001, deelt de inspecteur de indiener van het verzoek mee dat het eerstgenoemde verzoek pas kan worden afgehandeld nadat het verzoek om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 is ingewilligd (artikel 4.15 AWB).

7.6. Samenloop verzoeken artikel 14 en artikel 15 van de Wet Vpb

De overdracht van een onderneming zonder belastingheffing kan zowel plaatsvinden met toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb als binnen een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 Wet van de Vpb. Het is echter niet mogelijk om beide bepalingen toe te passen op dezelfde overdracht. Dit houdt in dat een verzoek ex artikel 14 van de Wet Vpb moet worden afgewezen als er een fiscale eenheid tussen de overdrager en de overnemer tot stand is gekomen en de overdracht binnen fiscale eenheid plaatsvindt. Als er al een beschikking op grond van artikel 14 van de Wet Vpb is afgegeven en er komt ná die beschikking alsnog een fiscale eenheid tot stand, waardoor de overdracht binnen de fiscale eenheid plaatsvindt, dan heeft de beschikking haar belang verloren. De overdracht van een onderneming aan een met ingang van haar oprichtingsdatum gevoegde dochtermaatschappij vindt steeds plaats tijdens het bestaan van de fiscale eenheid (artikel 6, vierde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003).



8. Meegeven van verliezen bij einde belastingplicht overdrager

8.1. Algemeen

Als de overdrager zijn gehele onderneming in het kader van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet Vpb overdraagt, is het mogelijk dat hij niet meer belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Beschikt de overdrager in zo'n situatie nog over te verrekenen verliezen, dan blijft de aanspraak op verrekening daarvan bij de overdrager achter. De overdrager kan deze verliezen echter niet meer verrekenen, nu hij door de overdracht niet meer belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Een verwante situatie doet zich voor als de overnemer na de bedrijfsfusie verlies lijdt, dit verlies toerekenbaar is aan de overgedragen onderneming en dit verlies bij de (niet meer belastingplichtige) overdrager achterwaarts had kunnen worden verrekend als de overdracht niet had plaatsgevonden.

Voor deze situaties heb ik de navolgende goedkeurende regeling getroffen.

8.2. Goedkeuring en voorwaarden

In beginsel ben ik bereid onder voorwaarden goed te keuren dat de aanspraak op voorwaartse verliesverrekening van de overdrager overgaat op de overnemer, dan wel dat de door de overnemer geleden verliezen binnen de daarvoor geldende wettelijke termijnen achterwaarts kunnen worden verrekend met de belastbare winst (dan wel het binnenlandse inkomen) van de overdrager.

Om voor deze goedkeuring in aanmerking te komen is het noodzakelijk dat wordt voldaan aan de hierna onder *A.* vermelde vereisten. Aan de te verlenen goedkeuring zullen in ieder geval de onder *B.* genoemde voorwaarden worden verbonden. Deze voorwaarden kunnen al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het individuele geval worden gewijzigd of aangevuld.

A. Vereisten voor goedkeuring

De vereisten zijn de volgende:

1. De overdrager draagt zijn gehele onderneming⁶ in het kader van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet Vpb over aan de overnemer.
2. Door de overdracht eindigt de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van de overdrager⁷.

B. Aan de goedkeuring te verbinden voorwaarden

De goedkeuring geldt slechts als de overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 9 voor te laat ingediende verzoeken. In de goedkeuring wordt een voorwaarde opgenomen die winstsplitsing voorschrijft. Ook wordt zeker gesteld dat als een verlies bij de ander is verrekend, daarna eigen verrekening niet meer mogelijk is. Tot slot wordt 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 moeten de overdrager en de overnemer gezamenlijk een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de overdrager.

8.4. Toestemming aan de inspecteur

Als wordt voldaan aan de in paragraaf 8.2. genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming om in de navolgende gevallen een goedkeuring te verlenen conform de bijlagen 5 en 6 van dit besluit:

- a. Een stichting of een vereniging, niet zijnde een vereniging op coöperatieve grondslag, draagt haar gehele onderneming in het kader van een bedrijfsfusie over aan de overnemer.
- b. Een buitenlandse belastingplichtige draagt zijn gehele met behulp van een vaste inrichting in Nederland gedreven onderneming in het kader van een bedrijfsfusie over aan een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
- c. Een buitenlandse belastingplichtige draagt zijn gehele met behulp van een vaste inrichting in

⁶ Als de overdrager een buitenlandse belastingplichtige is: de gehele in Nederland gedreven onderneming.

⁷ Als de overdrager na de overdracht buitenlands belastingplichtig is op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb, is geen sprake van einde belastingplicht.



Nederland gedreven onderneming in het kader van een bedrijfsfusie over aan een ander buitenlands lichaam dat daardoor hier te lande een binnenlandse onderneming gaat drijven en buitenlands belastingplichtig wordt.

Deze toestemming geldt niet als de inspecteur van mening is dat de goedkeuring leidt tot effecten vergelijkbaar met de handel in verliezen. In dat geval zendt de inspecteur het verzoek door naar de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Cluster Vpb-IBwinst, voorzien van zijn ambtsbericht.

8.5. Verzoeken die niet onder toestemming vallen

Heeft het verzoek betrekking op een situatie die niet wordt genoemd in paragraaf 8.4., sub a tot en met c, maar wel voldoet aan de in paragraaf 8.2. vermelde vereisten, dan zendt de inspecteur het verzoek ter behandeling door naar de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Cluster Vpb-IBwinst, voorzien van zijn ambtsbericht.

9. Te laat ingediende verzoeken

9.1. Algemeen

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

9.2. Goedkeuring en voorwaarden

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb te laat is ingediend, heb ik goedkeurend beleid ontwikkeld op basis waarvan alsnog heffing achterwege kan blijven. Dit goedkeurende beleid is slechts van toepassing als:

- a. aan alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb wordt voldaan – met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de bedrijfsfusie moet zijn gedaan; en
- b. de overdracht van de onderneming bij de overdrager of overnemer niet heeft geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag, waarbij een belaste overdracht in aanmerking is genomen.

Aan de goedkeuring worden voorwaarden verbonden die gelijk zijn aan de voorwaarden die worden gesteld bij de toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. Ook wordt in de goedkeuring de voorwaarde opgenomen dat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager en is een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

9.3. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moeten de overdrager en de overnemer gezamenlijk een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de overdrager.

9.4. Toestemming aan de inspecteur

Als wordt voldaan aan de in paragraaf 9.2. onder a. en b. genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming de in deze paragraaf bedoelde goedkeuring te verlenen conform bijlage 7 van dit besluit.

Als een verzoek om toepassing van artikel 14, tweede 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.

10. Ingetrokken regelingen

Het Besluit van 29 september 2008, nr. CPP2008/1008M, is ingetrokken met ingang van de inwerking-treding van dit besluit.

11. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de 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, 12 augustus 2015

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



OVERZICHT BIJLAGEN:

- bijlage 1: Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (bedrijfsfusie)
- bijlage 2: Inwilliging; beschikking met voorwaarden
- bijlage 3: Afwijzing
- bijlage 4: Ambtsbericht
- bijlage 5: Inwilliging verzoek om voorwaartse verliesverrekening bij einde belastingplicht overdrager
- bijlage 6: Inwilliging verzoek om achterwaartse verliesverrekening bij einde belastingplicht overdrager
- bijlage 7: Goedkeuring te laat ingediend verzoek om toepassing artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb



BIJLAGE 1 (BLKB 2015/520M)

Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (bedrijfsfusie)

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

overdrager: de overdragende belastingplichtige⁸

overnemer: de overnemende belastingplichtige

overdracht: de feitelijke inbreng van activa in en overneming van passiva door de overnemer

overgedragen onderneming: de overgedragen onderneming of het overgedragen zelfstandig onderdeel van een onderneming⁹

overgangstijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen onderneming wordt geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te worden uitgeoefend

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 van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen.

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 op 31 december 2011 van toepassing blijft op – kort gezegd – dan bestaande 13c-situaties.

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de overdracht ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de overdracht verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover met betrekking tot de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba van de Wet Vpb in aanmerking is genomen bij de 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.

Innovatiebox

Voorwaarde 2

1. Als tot het vermogen van de overgedragen onderneming een immaterieel activum behoort, waarop direct voorafgaand aan het overgangstijdstip artikel 12b van de Wet Vpb van toepassing is, vindt na het overgangstijdstip artikel 12b toepassing op dit immaterieel activum bij de overnemer.
2. Het bij de overdrager direct voorafgaand aan het overgangstijdstip aanwezige saldo, bedoeld in artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb, gaat over op de overnemer, voor zover dat saldo betrekking heeft op het in het kader van de bedrijfsfusie verkregen immaterieel activum.
3. Als een overnemer na het overgangstijdstip een immaterieel activum voortbrengt waarop artikel 12b van de Wet Vpb van toepassing is, worden door de overdrager gemaakte kosten voor de voortbrenging van dit activum, voor de toepassing van artikel 12b geacht te zijn gemaakt door de overnemer.

⁸ Bij een buitenlands belastingplichtige: de overdrager, voor zover deze zijn onderneming in Nederland uitoefent.

⁹ Bij een buitenlands belastingplichtige: de in Nederland met behulp van een vaste inrichting door de overdrager uitgeoefende onderneming.



Overdracht artikel 13c deelneming

Voorwaarde 3

Als tot het vermogen van de overgedragen onderneming een deelneming behoort waarop artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is, treedt de overnemer voor het geheel in de plaats van de overdrager voor de toepassing van artikel 13c met betrekking tot deze deelneming.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 4

1. Als op het overgangstijdstip tot het vermogen van de overnemer of de overdrager 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 overnemer na het overgangstijdstip.
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 direct voorafgaand aan het overgangstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de overnemer 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 overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
5. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbare bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
6. Als op het overgangstijdstip tot het vermogen van de overnemer of de overdrager 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 overnemer na het overgangstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 5

1. Als de overnemer direct voorafgaand aan het overgangstijdstip winst geniet uit een andere staat en de activiteiten die tot deze winst hebben geleid binnen drie jaren na dit tijdstip worden gestaakt, wordt een krachtens artikel 15i van de Wet Vpb in verband met deze staking in aanmerking te nemen stakingsverlies in aftrek gebracht met toepassing van de volgende leden.
2. Het stakingsverlies wordt in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de overnemer kan worden toegerekend.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
4. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het tweede lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 4 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.
5. De beperking opgenomen in deze voorwaarde vindt geen toepassing als de overnemer aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de overdracht.

De overdrager is stichting of vereniging

Voorwaarde 6

Ten laste van de winst van hetzij de overnemer of zijn rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel ter zake van (een deel van) de overgedragen onderneming, hetzij van een vennootschap die tot deze in een verhouding staat als omschreven in artikel 8, achtste lid, onderdelen b en c van de Wet Vpb, komen, zolang de overdrager of zijn rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel in het bezit is/zijn van aandelen in de overnemer of zijn rechtsopvolger(s), geen betalingen die direct of indirect betrekking hebben op vermogensbestanddelen die toebehoren aan de overdrager en/of zijn rechtsopvolger(s), voor zover de daartegenover staande ontvangsten bij de overdrager dan wel zijn rechtsopvolger(s) niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.



Verrekening van verliezen

Voorwaarde 7

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het overgangstijdstip geleden verliezen door de overnemer vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de overnemer wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de overdrager overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bedrijfsfusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de overnemer of de overdrager kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de overnemer tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de overnemer positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zo ver mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het overgangstijdstip geleden verliezen van de overnemer worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de overnemer dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 8

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de overnemer krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het overgangstijdstip, 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 Vpb, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de voor het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
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.

Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Voorwaarde 9

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het overgangstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 8.

Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 10

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het overgangstijdstip, 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 voor het overgangstijdstip gedreven onderneming van de persoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met 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 (BLKB 2015/520M)

Inwilliging; beschikking met voorwaarden; concepttekst

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overdracht door < naam overdrager (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen: overdrager) in het kader van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam overnemer (RSIN)>, te < vestigingsplaats> (hierna te noemen de overnemer).

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2015/520M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

BESLUIT:

- Op grond van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 willig ik uw verzoek in onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 bij het besluit met nummer BLKB 2015/520M (als bijlage bij deze beschikking gevoegd).
- Het overgangstijdstip stel ik vast op <datum>, mits¹⁰ de oprichting van en de overdracht aan de overnemer binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip plaatsvinden.

EINDE IN TE VOEGEN CONCEPTTEKSTBLOK

¹⁰ Voorwaarde alleen opnemen bij verlenen van terugwerkende kracht



BIJLAGE 3 (BLKB 2015/520M)

Afwijzing; beschikking; concepttekst

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overdracht door < naam overdrager (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen: overdrager) in het kader van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam overnemer (RSIN)>, te <vestigingsplaats> (hierna te noemen de overnemer).

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2015/520M 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 >

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK



BIJLAGE 4 (BLKB 2015/520M)

Ambtsbericht (bij toepassing van paragraaf 7.4.)

Vraagstelling uit te brengen ambtsbericht, voor zowel overdrager als overnemer:

1. Volledige statutaire naam; feitelijke vestigingsplaats.
2. Oprichtingsdatum; RSIN en entiteitsnummer.
3. Boekjaar.
4. Te verrekenen verliezen.
5. Over te brengen buitenlandse bronbelasting.
6. Aanspraken op deelnemingsverrekening.
7. Vormen de overgedragen vermogensbestanddelen voor de overdrager een onderneming in materiële zin of zelfstandig onderdeel daarvan (zie paragraaf 3.1. van het besluit BLKB 2015/520M)?
8. Is de berekening van de vrij te stellen winst aanvaardbaar?
9. A) Geschiedt de overdracht geheel tegen uitreiking van aandelen?
B) Bevinden zich onder de uit te reiken aandelen andere dan 'gewone' aandelen? Zo ja, welke?
10. Is de bedrijfsfusie in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing?
11. A. Wat is het gewenste overgangstijdstip.
B. Heeft de overdracht (civielrechtelijke inbreng) al plaatsgevonden? Zo ja, wanneer?
12. Gegevens over al eerder afgegeven beschikkingen/uitspraken/ beslissingen dan wel nog lopende verzoeken betreffende artikel 14/14a/14b/14c/15 van de Wet Vpb of artikel 3.65 van de Wet IB 2001.
13. 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?
14. 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 (BLKB 2015/520M)

Meegeven van aanspraak op voorwaartse verliesverrekening van de overdrager aan de overnemer; concepttekst

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESLISSING

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2015/520M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek namens <naam overnemer (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna overnemer) en <naam overdrager (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna overdrager).

Gevolgvend aan die toestemming deel ik u het volgende mee.

Ik keur goed dat bij de bedrijfsfusie van de overdrager en de overnemer de aanspraak op voorwaartse verliesverrekening van de overdrager overgaat op de overnemer.

Aan deze goedkeuring verbind ik de hieronder opgenomen voorwaarden, die schriftelijk moeten worden aanvaard – zie voorwaarde 4.

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

overdrager: de overdragende belastingplichtige

overnemer: de overnemende belastingplichtige

overdracht: de feitelijke inbreng van activa in en overneming van passiva door de overnemer

overgedragen onderneming: de overgedragen onderneming of het overgedragen zelfstandig onderdeel van een onderneming

overgangstijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen onderneming wordt geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te worden uitgeoefend

Voorwaarde 1

Na de overdracht kunnen de verliezen die bij de overdrager onverrekend zijn gebleven uitsluitend worden verrekend met winsten van de overnemer.

Voorwaarde 2

1. De verrekening van een verlies van de overnemer met winsten van de overnemer vindt plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de overnemer wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de overdrager overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bedrijfsfusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de overdrager of de overnemer kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de overnemer tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de overnemer positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zover mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het overgangstijdstip geleden verliezen van de overdrager worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de overnemer dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overdrager gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Voorwaarde 3

Deze goedkeuring geldt slechts als de overdracht van de onderneming plaatsvindt met toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb, dan wel vrijstelling is verleend voor de winst behaald als gevolg van de bedrijfsfusie met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Voorwaarde 4

De overdrager en de overnemer verklaren binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aan de bevoegde inspecteur dat zij instemmen met deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden.

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK



BIJLAGE 6 (BLKB 2015/520M)

Inwilliging van verzoek om achterwaartse verrekening van verliezen van de overnemer met voorfusiewinsten van de overdrager (bij einde belastingplicht van de overdrager); concepttekst

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESLISSING

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2015/520M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek namens <naam overnemer (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna overnemer) en <naam overdrager (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna overdrager).

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

Ik keur goed dat verliezen van de overnemer geleden na de bedrijfsfusie met de overdrager binnen de termijn van artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kunnen worden verrekend met de winsten van de overdrager van voor de bedrijfsfusie.

Aan deze goedkeuring verbind ik de hieronder opgenomen voorwaarden, die schriftelijk moeten worden aanvaard – zie voorwaarde 4.

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

overdrager: de overdragende belastingplichtige

overnemer: de overnemende belastingplichtige

overdracht: de feitelijke inbreng van activa in en overneming van passiva door de overnemer

overgedragen onderneming: de overgedragen onderneming of het overgedragen zelfstandig onderdeel van een onderneming

overgangstijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen onderneming wordt geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te worden uitgeoefend

Voorwaarde 1

Na de overdracht vindt verrekening van de winsten van de overdrager alleen plaats met door de overnemer geleden verliezen.

Voorwaarde 2

1. De toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op een terug te wentelen verlies van de overnemer van één van de jaren na het overgangstijdstip naar winsten van de overdrager vindt plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de overnemer wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de overdrager overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bedrijfsfusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de overdrager of de overnemer kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de overnemer tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de overnemer negatief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende positieve deel, voor zover mogelijk, in mindering gebracht op het negatieve deel.
4. De voor het overgangstijdstip behaalde winsten van de overdrager worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van het verlies van de overnemer dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overdrager gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt. Deze verrekening is echter uitgesloten als dat verlies al is verrekend met winsten van de overnemer.
5. Als verrekening van verlies heeft plaatsgevonden met toepassing van deze goedkeuring vervalt de mogelijkheid dat verlies te verrekenen met winsten van de overnemer.

Voorwaarde 3

Deze goedkeuring geldt slechts als de overdracht van de onderneming heeft plaatsgevonden met toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb, dan wel vrijstelling is verleend voor de winst behaald als gevolg van de bedrijfsfusie met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.



Voorwaarde 4

De overdrager en de overnemer verklaren binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aan de bevoegde inspecteur dat zij instemmen met deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden.

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK



BIJLAGE 7 (BLKB 2015/520M)

Goedkeuring bij te laat ingediend verzoek om toepassing artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; concepttekst

TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESLISSING

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overdracht van (het zelfstandig onderdeel van) de onderneming van <naam overdragende vennootschap (RSIN)> te <vestigingsplaats> (de overdrager) aan <naam overnemende vennootschap (RSIN)> te <vestigingsplaats> (de overnemer) tegen uitreiking van aandelen.

Het verzoek is niet ingediend vóór de overdracht van de onderneming, zodat niet wordt voldaan aan de vereisten voor vrijstelling krachtens artikel 14, tweede lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB 2015/520M, 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 overdracht van (het zelfstandig onderdeel van) de onderneming door de overdrager aan de overnemer tegen uitreiking van aandelen. Aan deze goedkeuring verbind ik de hieronder opgenomen voorwaarden, die schriftelijk moeten worden aanvaard (zie voorwaarde 12).
- Het overgangstijdstip stel ik vast op <datum>, mits¹¹ de oprichting van en de overdracht aan de overnemer binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip plaatsvinden.

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

overdrager: de overdragende belastingplichtige¹²

overnemer: de overnemende belastingplichtige

overdracht: de feitelijke inbreng van activa in en overneming van passiva door de overnemer

overgedragen onderneming: de overgedragen onderneming of het overgedragen zelfstandig onderdeel van een onderneming¹³

overgangstijdstip: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen onderneming wordt geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te worden uitgeoefend

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 van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen.

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 op 31 december 2011 van toepassing blijft op – kort gezegd – dan bestaande 13c-situaties.

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de overdracht ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de overdracht verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover met betrekking tot de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba van de Wet Vpb in aanmerking is genomen bij de rechtspersoon die de schuldvordering houdt of bij een met hem

¹¹ Voorwaarde alleen opnemen bij verlenen van terugwerkende kracht

¹² Bij een buitenlands belastingplichtige: de overdrager, voor zover deze zijn onderneming in Nederland uitoefent

¹³ Bij een buitenlands belastingplichtige: de in Nederland met behulp van een vaste inrichting door de overdrager uitgeoefende onderneming



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.

Innovatiebox

Voorwaarde 2

1. Als tot het vermogen van de overgedragen onderneming een immaterieel activum behoort, waarop direct voorafgaand aan het overgangstijdstip artikel 12b van de Wet Vpb van toepassing is, vindt na het overgangstijdstip artikel 12b toepassing op dit immaterieel activum bij de overnemer.
2. Het bij de overdrager direct voorafgaand aan het overgangstijdstip aanwezige saldo, bedoeld in artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb, gaat over op de overnemer, voor zover dat saldo betrekking heeft op het in het kader van de bedrijfsfusie verkregen immaterieel activum.
3. Als een overnemer na het overgangstijdstip een immaterieel activum voortbrengt waarop artikel 12b van de Wet Vpb van toepassing is, worden door de overdrager gemaakte kosten voor de voortbrenging van dit activum, voor de toepassing van artikel 12b geacht te zijn gemaakt door de overnemer.

Overdracht artikel 13c deelneming

Voorwaarde 3

Als tot het vermogen van de overgedragen onderneming een deelneming behoort waarop artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is, treedt de overnemer voor het geheel in de plaats van de overdrager voor de toepassing van artikel 13c met betrekking tot deze deelneming.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 4

1. Als op het overgangstijdstip tot het vermogen van de overnemer of de overdrager 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 overnemer na het overgangstijdstip.
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 direct voorafgaand aan het overgangstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de overnemer 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 overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
5. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbare bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
6. Als op het overgangstijdstip tot het vermogen van de overnemer of de overdrager 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 overnemer na het overgangstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 5

1. Als de overnemer direct voorafgaand aan het overgangstijdstip winst geniet uit een andere staat en de activiteiten die tot deze winst hebben geleid binnen drie jaren na dit tijdstip worden gestaakt, wordt een krachtens artikel 15i van de Wet Vpb in verband met deze staking in aanmerking te nemen stakingsverlies in aftrek gebracht met toepassing van de volgende leden.
2. Het stakingsverlies wordt in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de overnemer kan worden toegerekend.



3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
4. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het tweede lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 4 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.
5. De beperking opgenomen in deze voorwaarde vindt geen toepassing als de overnemer aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de overdracht.

De overdrager is stichting of vereniging

Voorwaarde 6

Ten laste van de winst van hetzij de overnemer of zijn rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel ter zake van (een deel van) de overgedragen onderneming, hetzij van een vennootschap die tot deze in een verhouding staat als omschreven in artikel 8, achtste lid, onderdelen b en c van de Wet Vpb, komen, zolang de overdrager of zijn rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel in het bezit is/zijn van aandelen in de overnemer of zijn rechtsopvolger(s), geen betalingen die direct of indirect betrekking hebben op vermogensbestanddelen die toebehoren aan de overdrager en/of zijn rechtsopvolger(s), voor zover de daartegenover staande ontvangsten bij de overdrager dan wel zijn rechtsopvolger(s) niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Verrekening van verliezen

Voorwaarde 7

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het overgangstijdstip geleden verliezen door de overnemer vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de overnemer wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de overdrager overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bedrijfsfusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de overnemer of de overdrager kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de overnemer tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de overnemer positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zo ver mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het overgangstijdstip geleden verliezen van de overnemer worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de overnemer dat betrekking heeft op de vóór het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 8

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de overnemer krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het overgangstijdstip, 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 Vpb, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de voor het overgangstijdstip door de overnemer gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
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.

Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Voorwaarde 9

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het overgangstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 8.



Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 10

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het overgangstijdstip, 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 voor het overgangstijdstip gedreven onderneming van de persoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 7.
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met 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 11

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

Aanvaardingsvoorwaarde

Voorwaarde 12

De overdrager en overnemer verklaren binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aan de bevoegde inspecteur dat zij instemmen met deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden.

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK