

## Vennootschapsbelasting. Aanpassing van de beleidsbesluiten voor bedrijfsfusie, juridische splitsing en juridische fusie aan de invoering van artikel 15b Wet Vpb (earningsstrippingmaatregel)

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

Besluit van 9 mei 2019, nr. 2019-3013,

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*De beleidsbesluiten voor bedrijfsfusie, juridische splitsing en juridische fusie worden door dit besluit aangepast aan de invoering van de earningsstrippingsmaatregel van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna Wet Vpb). De zogenoemde standaardvoorwaarden zijn aangepast (en vernummerd) in verband met de mogelijke samenloop met artikel 15b. Hierbij is zoveel mogelijk aangesloten bij de aanpassing van het regime voor de fiscale eenheid aan artikel 15b door de invoering van artikel 15a van de Wet Vpb en artikel 10a van het Besluit fiscale eenheid 2003. Ook is het zogenoemde meegeven van aanspraken bij juridische fusie en zuivere splitsing uitgebreid met artikel 15b aanspraken op voortwenteling. Tot slot is het besluit aangepast aan de in verband met artikel 15b gewijzigde wettelijke omschrijving van de fusie of splitsing waarbij fiscale begeleiding alleen mogelijk is onder nader te stellen voorwaarden.*

### Artikel I

Het besluit over bedrijfsfusie van 12 augustus 2015, BLKB 2015/520M, Staatscourant 2015, 22589 wordt als volgt gewijzigd:

A. De cursieve inleiding komt te luiden:

*De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.*

*Dit besluit bevat het beleid voor de bedrijfsfusie in de vennootschapsbelasting en is meest recent gewijzigd bij besluit van [datum], nr. XXXXXX, (Stcrt. [nummer]). Deze laatste wijziging betreft het volgende:*

*De standaardvoorwaarden zijn aangepast (en vernummerd) in verband met de invoering van de earningsstrippingsmaatregel van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hierbij is zoveel mogelijk aangesloten bij de aanpassing van het regime voor de fiscale eenheid aan artikel 15b door de invoering van artikel 15a van de Wet Vpb en artikel 10a van het Besluit fiscale eenheid 2003. Ook is het besluit aangepast aan de in verband met artikel 15b gewijzigde wettelijke omschrijving van de bedrijfsfusie waarbij fiscale begeleiding alleen mogelijk is onder nader te stellen voorwaarden.*

B. In paragraaf 1 vervalt de laatste alinea beginnend met «Dit besluit is gewijzigd».

C. In paragraaf 2, onder b. wordt «, op toepassing van de innovatiebox,» vervangen door «, op toepassing van de innovatiebox, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b,».

D. Paragraaf 5.3. komt te luiden:

5.3. Overdrager behoudt subjectgebonden aanspraken

De wettelijke plaatsvervangende door de overnemer geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die worden verkregen in het kader van de bedrijfsfusie (artikel 14, eerste en tweede lid, van de Wet Vpb). Fiscale aanspraken die (meer) verbonden zijn met het subject van de overdrager dan met een bepaald overgedragen vermogensbestanddeel gaan niet door de plaatsvervangende naar de overnemer, maar worden ongewijzigd in aanmerking genomen bij de overdrager (tenzij uitdrukkelijk anders geregeld). Voorbeelden van dergelijke bij de overdrager blijvende subjectgebonden aanspraken zijn aanspraken op verliesverrekening, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b, op overbrenging van bedragen in het kader van deelnemingsverrekening of verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

Voor de volledigheid merk ik op dat de aanwezigheid van genoemde aanspraken bij de overnemer op grond van artikel 14, eerste 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 de door dit besluit vermelde en toegelichte voorwaarden.

E. Paragraaf 6 wordt als volgt gewijzigd:

De toelichting op de voorwaarden 5 tot en met 10 die begint met 'Voorwaarde 5: Latent stakingsverlies objectvrijstelling' komt te luiden:

*Voorwaarde 5. Earningsstripping*

Voorwaarde 5 regelt de voortwenteling over het overgangstijdstip van saldi aan renten op de voet van artikel 15b van de Wet Vpb. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de bedrijfsfusie niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij

de in artikel 15a van de Wet Vpb opgenomen verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 15b en het fiscale eenheidsregime. Zoals ook opgemerkt in paragraaf 5.3. regelt deze voorwaarde de verrekening van de voortwentelingsaanspraak van de overnemer en niet die van de overdrager. De voortwentelingsaanspraak van de overdrager blijft achter bij de overdrager.

*Voorwaarde 6: 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 6 een regeling voor 'eigen' stakingsverliezen van de overnemer, bij staking binnen drie jaar na de bedrijfsfusie en met de mogelijkheid van tegenbewijs. Analooq aan voorwaarde 4 komt een door voorwaarde 6 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 7: 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 7 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 7 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 8: Verrekening van verliezen*

Voorwaarde 8 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 8 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 vorige versies 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 8, vierde lid, laatste zinsdeel, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorfusieverliezen verbonden beperkingen onverminderd doorwerken bij toepassing van voorwaarde 8.

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 9: Deelnemingsverrekening*

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging over het overgangstijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen 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 verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting.

De samenloop van een dergelijke overbrenging en bedrijfsfusie wordt door voorwaarde 9 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 8 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 10: 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 11: Buitenlandse bronbelasting*

Voorwaarde 11 regelt de overbrenging over het overgangstijdstip van niet verrekende 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 plaatsvervangende.

Voor de volledigheid merk ik op dat voorgaande versies 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 plaatsvervangende wordt voortgezet door de overnemer (maar nu zonder winstsplitsing).

#### F. Bijlage 1 wordt als volgt gewijzigd:

De vierde tot en met tiende voorwaarde komt te luiden:

#### **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 8.
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.

#### **Earningsstripping**

##### **Voorwaarde 5**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen voor het overgangstijdstip bij de

overnemer ontstane saldi aan renten (voorfusierenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het overgangstijdstip voor zover:

- a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de overnemer in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de bedrijfsfusie niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
  3. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

#### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

##### **Voorwaarde 6**

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 8.
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 7**

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 8**

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 9**

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 8.
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 10**

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 9.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 11**

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 8.
  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.
- G. Bijlage 7 wordt als volgt gewijzigd:

De vierde tot en met twaalfde voorwaarde komt te luiden:

#### **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 8.
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.

#### **Earningsstripping**

##### **Voorwaarde 5**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen voor het overgangstijdstip bij de overnemer ontstane saldi aan renten (voorfusierenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het overgangstijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de overnemer in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de bedrijfsfusie niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate

zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.

3. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

#### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

##### **Voorwaarde 6**

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 8.
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 7**

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 8**

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 9**

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 8.
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 10**

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 9.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 11**

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 8.
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.

#### **Indeplaatstreding**

##### **Voorwaarde 12**

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 13**

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

## **Artikel II**

Het besluit over juridische afsplitsing van 27 januari 2015, BLKB2015/33M, Staatscourant 2015, 3135, wordt als volgt gewijzigd:

- A. De cursieve inleiding komt te luiden:

*De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.*

*Dit besluit bevat het beleid voor de juridische afsplitsing in de vennootschapsbelasting en is meest recent gewijzigd bij besluit van [datum], nr. XXXXXX, (Stcrt. [nummer]). Deze laatste wijziging betreft het volgende:*

*De standaardvoorwaarden zijn aangepast (en vernummerd) in verband met de invoering van de earningsstrippingsmaatregel van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.*

*Hierbij is zoveel mogelijk aangesloten bij de aanpassing van het regime voor de fiscale eenheid aan artikel 15b door de invoering van artikel 15a van de Wet Vpb. Ook is het besluit aangepast aan de in verband met artikel 15b gewijzigde wettelijke omschrijving van de juridische afsplitsing waarbij fiscale begeleiding alleen mogelijk is onder nader te stellen voorwaarden.*

- B. In paragraaf 1 vervalt de laatste alinea beginnend met «Dit besluit is gewijzigd».

- C. In paragraaf 2, onder b. wordt «, op toepassing van de innovatiebox,» vervangen door «, op toepassing van de innovatiebox, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b,».

- D. Paragraaf 5.3. komt te luiden:

5.3. Afsplitsende rechtspersoon behoudt subjectgebonden aanspraken

De wettelijke plaatsvervangende door de verkrijgende rechtspersoon geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die worden verkregen in het kader van de afsplitsing (artikel 14a, tweede en derde lid, van de Wet Vpb). Fiscale aanspraken die (meer) verbonden zijn met het subject van de afsplitsende rechtspersoon dan met een bepaald overgedragen vermogensbestanddeel gaan niet door de plaatsvervangende over naar de verkrijgende rechtspersoon, maar worden ongewijzigd in aanmerking genomen bij de afsplitsende rechtspersoon (tenzij uitdrukkelijk anders geregeld). Voorbeelden van dergelijke bij de afsplitsende rechtspersoon blijvende subjectgebonden aanspraken zijn aanspraken op verliesverrekening, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b, op overbrenging van bedragen in het kader van deelnemingsverrekening of verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

Voor de volledigheid merk ik op dat de aanwezigheid van genoemde aanspraken bij de verkrij-

gende rechtspersoon op grond van artikel 14a, 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 de door dit besluit vermelde en toegelichte voorwaarden.

E. Paragraaf 6 wordt als volgt gewijzigd:

De toelichting op de voorwaarden 5 tot en met 10 die begint met 'Voorwaarde 5: Latent stakingsverlies objectvrijstelling' komt te luiden:

*Voorwaarde 5. Earningsstripping*

Voorwaarde 5 regelt de voortwenteling over het afsplitsingstijdstip van saldi aan renten op de voet van artikel 15b van de Wet Vpb. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de afsplitsing niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij de in artikel 15a van de Wet Vpb opgenomen verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 15b en het fiscale eenheidsregime. Zoals ook opgemerkt in paragraaf 5.3. regelt deze voorwaarde de verrekening van de voortwentelingsaanspraak van de verkrijgende rechtspersoon en niet die van de afsplitsende rechtspersoon. De voortwentelingsaanspraak van de afsplitsende rechtspersoon blijft bij hem achter.

*Voorwaarde 6: Latent stakingsverlies objectvrijstelling*

Vergelijkbaar oneigenlijk gebruik als bij voorwaarde 4 kan zich voordoen bij zogenoemde stakingsverliezen uit buitenlandse onderneming (als bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb). Voor stakingsverliezen van de afsplitsende rechtspersoon die de verkrijgende rechtspersoon overneemt door voortzetting van de buitenlandse onderneming van de afsplitsende rechtspersoon bevat artikel 15j, tweede lid, van de Wet Vpb een eigen regeling ter voorkoming van dit oneigenlijk gebruik. Bij staking van de voortgezette onderneming binnen drie jaar na de afsplitsing 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 6 een regeling voor stakingsverliezen die niet afkomstig zijn van de afsplitsende rechtspersoon, bij staking binnen drie jaar na afsplitsing en met de mogelijkheid van tegenbewijs. Analoog aan voorwaarde 4 komt een door voorwaarde 6 getroffen stakingsverlies in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe rekenen aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon, zoals die voor de afsplitsing werd gedreven. Een eventueel restant wordt met dezelfde beperking verrekend met de winst van de verkrijgende rechtspersoon 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 verkrijgende rechtspersoon van het desbetreffende jaar. Bij verrekening met een voorgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt.

*Voorwaarde 7: De afsplitsende rechtspersoon is een stichting of vereniging die na de afsplitsing niet meer belastingplichtig is*

Tijdens de parlementaire behandeling die voorafging aan de invoering van artikel 14a van de Wet Vpb heb ik aangegeven dat latere heffing niet verzekerd is, als de afsplitsende rechtspersoon een stichting of vereniging is, die na de afsplitsing ophoudt vennootschapsbelastingplichtig te zijn. Als voorbeeld noemde ik het geval waarin de verkrijger een pand gaat huren dat bij de afsplitsende stichting is achtergebleven. Door de afsplitsing ontstaan dan aftrekbare lasten waar geen belaste baten tegenover staan. Voorwaarde 7 bedoelt deze winstuitholling te voorkomen.

Voor de volledigheid wijs ik 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 8: Verrekening van verliezen*

Aangezien de afsplitsende rechtspersoon niet ophoudt te bestaan, gaan zijn aanspraken op de verrekening van verliezen niet verloren. In afwijking van de fiscale faciliteit voor juridische fusie en zuivere splitsing is het daarom niet mogelijk dat de verliezen van de afsplitsende rechtspersoon overgaan naar de verkrijgende rechtspersoon (zie voor een uitzondering paragraaf 8). De verliezen blijven bij de afsplitsende rechtspersoon achter en kunnen bij deze rechtspersoon worden verrekend.

Voor de verkrijgende rechtspersoon regelt voorwaarde 8 de wijze waarop op het afsplitsingstijdstip nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende rechtspersoon (voorsplitsingsverliezen) worden verrekend met de na het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon behaalde winst (nasplitsingswinst).

Het uitgangspunt van voorwaarde 8 is dat de verrekening van voorsplitsingsverliezen uitsluitend mogelijk is met nasplitsingswinst van de verkrijgende rechtspersoon die is toe te rekenen aan de onderneming die het verlies in het verleden heeft veroorzaakt. Dit uitgangspunt wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nasplitsingswinst van de verkrijgende rechtspersoon aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon, zoals die vóór de afsplitsing 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 afsplitsingstijdstip heen moet door de verkrijgende rechtspersoon winstsplitsing worden toegepast. Dit geldt ook voor rechtsverhoudingen die door de afsplitsing teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de verkrijgende rechtspersoon voorsplittingsverliezen over het afsplitsingstijdstip 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, en ook het fiscale eenheidsregime, waaraan de voorwaarde is ontleend, deze voorwaarde niet langer kent.

Voorwaarde 8, vierde lid, slotzin, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorsplittingsverliezen verbonden beperkingen onverminderd doorwerken bij toepassing van voorwaarde 8; bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende rechtspersoon 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 verkrijgende rechtspersoon. Achterwaartse verliesverrekening kan dan ook zonder winstsplitsing plaatsvinden.

*Voorwaarde 9: Deelnemingsverrekening*

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging over het afsplitsingstijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting (artikel 13, negende lid, en artikel 23c van de Wet Vpb). Onder bepaalde omstandigheden is deze verrekening echter beperkt en wordt het niet verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting.

De samenloop van een dergelijke overbrenging en afsplitsing wordt door voorwaarde 9 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 8 voor de samenloop van verliesverrekening en afsplitsing. 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 10: 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 deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

*Voorwaarde 11: Buitenlandse bronbelasting*

Voorwaarde 11 regelt de overbrenging over het afsplitsingstijdstip van niet verrekende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb). Ook hier geldt dat verrekening over het afsplitsingstijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende rechtspersoon, als voor de bronbelasting van de afsplitsende rechtspersoon die door de verkrijgende rechtspersoon is overgenomen door de aan de vrijstelling verbonden plaatsvervangende.

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 afsplitsende rechtspersoon via de plaatsvervangende wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon (maar nu zonder winstsplitsing).

F. Bijlage 1 wordt als volgt gewijzigd:

De vierde tot en met tiende voorwaarde komt te luiden:

**Latent liquidatieverlies deelneming**

**Voorwaarde 4**

1. Als op het tijdstip van het afsplitsingsvoorstel, bedoeld in artikel 2: 334f BW, tot het vermogen van de verkrijgende of de afsplitsende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het afsplitsingstijdstip.
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 afsplitsingstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.

4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).
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 tijdstip van het afsplitsingsvoorstel (bedoeld in artikel 2: 334f BW) tot het vermogen van de verkrijgende of de afsplitsende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het afsplitsingstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

#### **Earningsstripping**

##### **Voorwaarde 5**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen voor het afsplitsingstijdstip bij de verkrijgende rechtspersoon ontstane saldi aan renten (voorsplitsingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het afsplitsingstijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de verkrijgende rechtspersoon in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de afsplitsing niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
3. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

#### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

##### **Voorwaarde 6**

1. Als de verkrijgende rechtspersoon direct voorafgaand aan de datum waarop de afsplitsing volgens het civiele recht van kracht wordt 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 verkrijgende rechtspersoon kan worden toegerekend.
3. De toerekening bedoeld in het vorige lid vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).
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 verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de afsplitsing volgens het civiele recht van kracht wordt.

#### **De afsplitsende rechtspersoon is stichting of vereniging**

##### **Voorwaarde 7**

Ten laste van de winst van hetzij de verkrijgende rechtspersoon of haar 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 afsplitsende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel in het bezit is/zijn van aandelen in de verkrijgende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s), geen betalingen die direct of indirect betrekking hebben op vermogensbestanddelen die toebehoren aan de afsplitsende rechtspersoon en/of haar rechtsopvolger(s), indien en voor zover de daartegenover staande ontvangsten bij de afsplitsende rechtspersoon dan wel haar rechtsopvolger(s) niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

#### **Verrekening van verliezen**

##### **Voorwaarde 8**

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het afsplitsingstijdstip geleden verliezen door de verkrijgende rechtspersoon vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven

onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de afsplitsende rechtspersoon overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de afsplitsing niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een bij de afsplitsing betrokken rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.

3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het afsplitsingstijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

#### **Deelnemingsverrekening**

##### **Voorwaarde 9**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, 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 afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van de voorwaarde 8.
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 10**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 9.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 11**

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, 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 afsplitsingstijdstip gedreven onderneming van de rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met het overeenkomstige toepassing van de voortwentelingsbepaling van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.

#### **G. Bijlage 7 wordt als volgt gewijzigd:**

De vierde tot en met twaalfde voorwaarde komt te luiden:

#### **Latent liquidatieverlies deelneming**

##### **Voorwaarde 4**

1. Als op het tijdstip van het afsplitsingsvoorstel, bedoeld in artikel 2: 334f BW, tot het vermogen van de verkrijgende of de afsplitsende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het afsplitsingstijdstip.
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 afsplitsingstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.
4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).

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 tijdstip van het afsplitsingsvoorstel (bedoeld in artikel 2: 334f BW) tot het vermogen van de verkrijgende of de afsplitsende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het afsplitsingstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

#### **Earningsstripping**

##### **Voorwaarde 5**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen voor het afsplitsingstijdstip bij de verkrijgende rechtspersoon ontstane saldi aan renten (voorsplitsingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het afsplitsingstijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de verkrijgende rechtspersoon in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de afsplitsing niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
3. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

#### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

##### **Voorwaarde 6**

1. Als de verkrijgende rechtspersoon direct voorafgaand aan de datum waarop de afsplitsing volgens het civiele recht van kracht wordt 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 verkrijgende rechtspersoon kan worden toegerekend.
3. De toerekening bedoeld in het vorige lid vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).
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 verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de afsplitsing volgens het civiele recht van kracht wordt.

#### **De afsplitsende rechtspersoon is stichting of vereniging**

##### **Voorwaarde 7**

Ten laste van de winst van hetzij de verkrijgende rechtspersoon of haar 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 afsplitsende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel in het bezit is/zijn van aandelen in de verkrijgende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s), geen betalingen die direct of indirect betrekking hebben op vermogensbestanddelen die toebehoren aan de afsplitsende rechtspersoon en/of haar rechtsopvolger(s), indien en voor zover de daartegenover staande ontvangsten bij de afsplitsende rechtspersoon dan wel haar rechtsopvolger(s) niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

#### **Verrekening van verliezen**

##### **Voorwaarde 8**

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het afsplitsingstijdstip geleden verliezen door de verkrijgende rechtspersoon vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de afsplitsende rechtspersoon overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de

afsplitsing niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een bij de afsplitsing betrokken rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.

3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het afsplitsingstijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

#### **Deelnemingsverrekening**

##### **Voorwaarde 9**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, 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 afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstplitsing van de voorwaarde 8.
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 10**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 9.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 11**

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, 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 afsplitsingstijdstip gedreven onderneming van de rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstplitsing van voorwaarde 8.
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met het overeenkomstige toepassing van de voortwentelingsbepaling van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.

#### **Indeplaatstreding**

##### **Voorwaarde 12**

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

#### **Aanvaardingsvoorwaarde**

##### **Voorwaarde 13**

De afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon 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

### **Artikel III**

Het besluit over juridische zuivere splitsing van 27 januari 2015, BLKB2015/38M, Staatscourant 2015, 3138, wordt als volgt gewijzigd:

- A. De cursieve inleiding komt te luiden:

*De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.*

*Dit besluit bevat het beleid over de regeling van de zuivere splitsing in de vennootschapsbelasting*

en is meest recent gewijzigd bij besluit van [datum], nr. XXXXXX, (Stcrt. [nummer]). Deze laatste wijzigingen betreffen het volgende:

*De standaardvoorwaarden zijn aangepast (en vernummerd) in verband met de invoering van de earningsstrippingsmaatregel van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.*

*Hierbij is zoveel mogelijk aangesloten bij de aanpassing van het regime voor de fiscale eenheid aan artikel 15b door de invoering van artikel 15aha van de Wet Vpb. Ook is het zogenoemde meegeven van aanspraken uitgebreid met artikel 15b aanspraken op voortwenteling. Tot slot is het besluit aangepast aan de in verband met artikel 15b gewijzigde wettelijke omschrijving van de splitsing waarbij fiscale begeleiding alleen mogelijk is onder nader te stellen voorwaarden.*

- B. In paragraaf 1 vervalt de laatste alinea beginnend met «Dit besluit is gewijzigd».
- C. In paragraaf 2, onder b. wordt «, op toepassing van de innovatiebox,» vervangen door «, op toepassing van de innovatiebox, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b,».
- D. Paragraaf 5.1. komt te luiden:

**5.1. Voortwenteling rentesaldo, voorwaartse verrekening verliezen, deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

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

*Goedkeuring*

Ik keur onder voorwaarden goed dat de verkrijgende rechtspersonen in de plaats treden van de splitsende rechtspersoon met betrekking tot de volgende bij de splitsende rechtspersoon onmiddellijk voorafgaand aan het splitsingstijdstip (eventueel) aanwezige aanspraken:

- de aanspraak op voortwenteling van een saldo aan rente op de voet van artikel 15b van de Wet Vpb;
- de aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet Vpb;
- het saldo, bedoeld in artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb (deelnemingsverrekening);
- het saldo, bedoeld in artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb (verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten).

De voorwaarden voor de goedkeuring zijn de volgende.

1. Om de goedkeuring wordt schriftelijk verzocht door alle bij de splitsing betrokken rechtspersonen.
2. De goedkeuring geldt slechts als de zuivere splitsing plaatsvindt met toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb, of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken.
3. De goedkeuring geldt met inachtneming van de door de inspecteur vastgestelde verdeling van de aanspraken over de verkrijgende rechtspersonen.
4. De goedkeuring en voorwaarden worden door alle bij de splitsing betrokken rechtspersonen schriftelijk aanvaard.

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

Voor de volledigheid merk ik op dat bij toepassing van het derde lid van artikel 14a voorwaarden worden gesteld die kort gezegd regelen dat de verkrijgende rechtspersoon de krachtens deze goedkeuring overgegangene aanspraken alleen in aanmerking kan nemen binnen de sfeer van de onderneming die van de splitsende rechtspersoon is overgenomen. Gelijke voorwaarden worden ook gesteld bij de toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken.

- E. Paragraaf 6 wordt als volgt gewijzigd:

De toelichting op de voorwaarden 6 tot en met 10 die begint met «*Voorwaarde 6: Latent stakingsverlies objectvrijstelling*» komt te luiden:

*Voorwaarde 6: Earningsstripping*

Voorwaarde 6 regelt de voortwenteling over het splitsingstijdstip van saldi aan renten op de voet van artikel 15b van de Wet Vpb. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de splitsing niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij de verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 15b en het fiscale eenheidsregime, zoals die is opgenomen in artikel 15aha van de Wet Vpb.

#### *Voorwaarde 7: Latent stakingsverlies objectvrijstelling*

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

- a. Het resultaatssaldo van de objectvrijstelling van de splitsende rechtspersoon gaat over op de verkrijgende rechtspersoon aan wie de buitenlandse onderneming wordt overgedragen.
- b.
  1. Bij zuivere splitsing in het zicht van staking keert dit saldo niet terug naar de splitsende rechtspersoon, maar blijft toegerekend aan de verkrijgende rechtspersoon.
  2. Verrekening mag dan enkel plaatsvinden met winsten die aan de onderneming van de splitsende rechtspersoon kunnen worden toegerekend (Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, blz. 86).

Voorwaarde 7 regelt deze winstsplitsing bij zuivere splitsing in het zicht van staking en wel overeenkomstig de krachtens voorwaarde 5 geldende regeling voor de vergelijkbare situatie van latente liquidatieverliezen.

Aansluitend bij dit verband met voorwaarde 5 keur ik ook voor voorwaarde 7 goed dat de aftrek van voorwaarde 7, onder de daar geschetste beperkingen, ook kan worden toegepast op een positief belastbaar bedrag van de splitsende rechtspersoon van het jaar (of de jaren) voorafgaand aan het splitsingstijdstip. Ook deze goedkeuring geldt met overeenkomstige toepassing van de regeling en voorwaarden voor de achterwaartse verliesverrekening van paragraaf 5.2., met dien verstande dat de door de inspecteur (eventueel) te verlenen goedkeuring is opgenomen in bijlage 8.

De winstsplitsing van voorwaarde 7 geldt ook voor latente stakingsverliezen van de verkrijgende rechtspersoon die niet met de zuivere splitsing zijn overgenomen (eigen verliezen). Krachtens voorwaarde 7 mogen deze slechts worden verrekend met winsten toerekenbaar aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon direct voorafgaand aan de zuivere splitsing (eigen winst). Ook dit onderdeel van voorwaarde 7 is analoog aan de krachtens voorwaarde 5 geldende regeling voor de vergelijkbare situatie van latente liquidatieverliezen.

#### *Voorwaarde 8: Verrekening van verliezen*

Deze voorwaarde regelt de wijze waarop op het splitsingstijdstip nog te verrekenen verliezen van de bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersonen (hierna: voorsplitsingsverliezen) worden verrekend met de na het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon behaalde winst (hierna: nasplitsingswinst).

De verrekening door de verkrijgende rechtspersoon van de voorsplitsingsverliezen met nasplitsingswinst is aan voorwaarden gebonden. Het uitgangspunt hierbij is dat de verrekening van voorsplitsingsverliezen uitsluitend mogelijk is met nasplitsingswinst van de verkrijgende rechtspersoon die is toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten die de verliezen in het verleden hebben veroorzaakt. Dit wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nasplitsingswinst van de verkrijgende rechtspersoon aan de onderneming van de verkrijgende respectievelijk de splitsende rechtspersoon, zoals die vóór de zuivere splitsing 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 splitsingstijdstip heen moet door de verkrijgende rechtspersoon winstsplitsing te worden toegepast. Dit geldt ook voor rechtsverhoudingen die als gevolg van de zuivere splitsing teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de verkrijgende rechtspersoon voorsplitsingsverliezen over het splitsingstijdstip heen wil verrekenen, winstsplitsing in de tijd in acht moet worden genomen.

Voorwaarde 8, vierde lid, slotzin, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorsplitsingsverliezen verbonden beperkingen onverminderd doorwerken bij toepassing van voorwaarde 8. Bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende rechtspersoon als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag van de Wet Vpb).

#### *Voorwaarde 9: Deelnemingsverrekening*

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging over het splitsingstijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting (artikel 13, negende lid, en artikel 23c van de Wet Vpb). Onder bepaalde omstandigheden is deze verrekening echter beperkt en wordt het niet verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting.

De samenloop van een dergelijke overbrenging en zuivere splitsing wordt door voorwaarde 9 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 8 voor de samenloop van verliesverrekening en zuivere splitsing. 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 10: 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 deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

**Voorwaarde 11: Buitenlandse bronbelasting**

Voorwaarde 11 regelt de overbrenging over het splitsingstijdstip van niet verrekende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb). Ook hier geldt dat verrekening over het splitsingstijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende rechtspersoon, als voor de bronbelasting van de splitsende rechtspersoon die door de verkrijgende rechtspersoon is overgenomen door de aan de vrijstelling verbonden plaatsvervangende.

Voor de volledigheid merk ik op dat tot voor kort ook winstsplitsing werd voorgeschreven bij de verrekening over het splitsingstijdstip van 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 splitsende rechtspersoon via de plaatsvervangende wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon die de desbetreffende buitenlandse onderneming verkrijgt (maar nu zonder toepassing van de winstsplitsing).

**F. Bijlage 1 wordt als volgt gewijzigd:**

De vijfde tot en met tiende voorwaarde komt te luiden:

**Latent liquidatieverlies deelneming**

**Voorwaarde 5**

1. Als op het tijdstip van het splitsingsvoorstel, bedoeld in artikel 2:334f BW, tot het vermogen van een bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het splitsingstijdstip.
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 splitsingstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.
4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).
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 tijdstip van het splitsingsvoorstel (bedoeld in artikel 2:334f BW) tot het vermogen van een splitsende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het splitsingstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

**Voorwaarde 6**

**Earningsstripping**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen de voor het splitsingstijdstip ontstane saldi aan renten (voorsplitsingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het splitsingstijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de rechtspersoon bij wie de voorsplitsingsrenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de zuivere splitsing niet zou hebben plaatsgevonden en het vermogen van de splitsende rechtspersoon alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming
2. Indien de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de rechtspersonen bij wie de voorsplitsingsrenten zijn ontstaan gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt berekend alsof de zuivere splitsing niet zou hebben plaatsgevonden en het vermogen van de splitsende rechtspersoon alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming, komen voor de toepassing van het eerste lid voorsplitsingsrenten

in aftrek tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule  $(rsp/rt) \times rvp$  waarbij wordt verstaan onder:

rsp: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de rechtspersoon bij wie de saldi zijn ontstaan, als deze ruimte wordt berekend alsof de zuivere splitsing niet zou hebben plaatsgevonden en het vermogen van de splitsende rechtspersoon alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming

rt: de totale ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van bij de splitsing betrokken rechtspersonen met voorsplitsingsrenten gezamenlijk berekend alsof de zuivere splitsing niet zou hebben plaatsgevonden en het vermogen van de splitsende rechtspersoon alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming

rvp: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon.

3. Indien bij een rechtspersoon betrokken bij de splitsing met voorsplitsingsrenten het bedrag aan voorsplitsingsrenten lager is dan het bedrag dat op grond van de formule, bedoeld in het tweede lid, in aftrek kan worden gebracht, wordt het verschil tussen die bedragen door toepassing van die formule op basis van de na toepassing van het tweede lid resterende ruimten verdeeld over de bij de splitsing betrokken rechtspersonen met een na toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan voorsplitsingsrenten, met dien verstande dat bij toepassing van die formule rvp ten hoogste gelijk is aan de rt. Indien bij een bij de splitsing betrokken rechtspersoon het resterende bedrag aan voorsplitsingsrenten lager is dan het bedrag dat volgt uit de toepassing van de eerste zin, wordt de eerste zin opnieuw toegepast, met dien verstande dat daarbij wordt uitgegaan van de na toepassing van de eerste zin resterende ruimten
4. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
5. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt

#### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

##### **Voorwaarde 7**

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de zuivere splitsing volgens het civiele recht van kracht wordt, een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb, vindt afdeling 2.10a van de Wet Vpb toepassing met inachtneming van de volgende leden.
2. Artikel 15j, tweede lid, van de Wet Vpb vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van de splitsende rechtspersoon door de verkrijgende rechtspersoon.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de zuivere splitsing volgens het civiele recht van kracht wordt.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende rechtspersoon en een stakingsverlies van de splitsende rechtspersoon.
5. Een krachtens de vorige volzin berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i van de Wet Vpb in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon kan worden toegerekend.
6. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
7. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vijfde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 5 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

#### **Verrekening van verliezen**

##### **Voorwaarde 8**

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het splitsingstijdstip geleden verliezen door de verkrijgende rechtspersoon vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de splitsende rechtspersoon aan de verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de zuivere splitsing niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan een onderneming kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de

verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.

3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het splitsingstijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
5. Als de aanspraak op verrekening van verliezen van de splitsende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het splitsingstijdstip door de splitsende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

#### **Deelnemingsverrekening**

##### **Voorwaarde 9**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het splitsingstijdstip, 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 vóór het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de splitsende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

#### **Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

##### **Voorwaarde 10**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het splitsingstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 9.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 11**

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van een bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersoon krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het splitsingstijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
  2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het splitsingstijdstip gedreven onderneming van de bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
  3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
  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.
- G. In bijlage 8 worden beide verwijzingen naar «voorwaarde 6» vervangen door «voorwaarde 7».
- H. Bijlage 9 vervalt vanaf de vijfde voorwaarde en wordt vervangen door:

#### **Latent liquidatieverlies deelneming**

##### **Voorwaarde 5**

1. Als op het tijdstip van het splitsingsvoorstel, bedoeld in artikel 2:334f BW, tot het vermogen van een bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het splitsingstijdstip.
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 deelne-

- ming direct voorafgaand aan het splitsingstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.
  4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).
  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 tijdstip van het splitsingsvoorstel (bedoeld in artikel 2:334f BW) tot het vermogen van een splitsende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het splitsingstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

#### **Voorwaarde 6**

##### **Earningsstripping**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen de voor het splitsingstijdstip ontstane saldi aan renten (voorsplitsingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het splitsingstijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de rechtspersoon bij wie de voorsplitsingsrenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de zuivere splitsing niet zou hebben plaatsgevonden en het vermogen van de splitsende rechtspersoon alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming
2. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorsplitsingsrenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
3. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt

##### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

#### **Voorwaarde 7**

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de zuivere splitsing volgens het civiele recht van kracht wordt, een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb, vindt afdeling 2.10a van de Wet Vpb toepassing met inachtneming van de volgende leden.
2. Artikel 15j, tweede lid, van de Wet Vpb vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van de splitsende rechtspersoon door de verkrijgende rechtspersoon.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de zuivere splitsing volgens het civiele recht van kracht wordt.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i van de Wet Vpb wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende rechtspersoon en een stakingsverlies van de splitsende rechtspersoon.
5. Een krachtens de vorige volzin berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i van de Wet Vpb in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon kan worden toegerekend.
6. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
7. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vijfde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 5 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

##### **Verrekening van verliezen**

#### **Voorwaarde 8**

1. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het splitsingstijdstip geleden verliezen door de verkrijgende rechtspersoon vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de splitsende rechtspersoon aan de

verkrijgende rechtspersoon overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de zuivere splitsing niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan een onderneming kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.

3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het splitsingstijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
5. Als de aanspraak op verrekening van verliezen van de splitsende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het splitsingstijdstip door de splitsende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

#### **Deelnemingsverrekening**

##### **Voorwaarde 9**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het splitsingstijdstip, 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 vóór het splitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de splitsende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

#### **Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

##### **Voorwaarde 10**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het splitsingstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 9.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 11**

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van een bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersoon krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het splitsingstijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het splitsingstijdstip gedreven onderneming van de bij de zuivere splitsing betrokken rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
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 12**

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

#### **Aanvaardingsvoorwaarde**

##### **Voorwaarde 13**

De splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon 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

### Artikel IV

Het besluit over juridische fusie van 27 januari 2015, BLKB2015/34M, Staatscourant 2015, 3137, wordt als volgt gewijzigd:

A. De cursieve inleiding komt te luiden:

*De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.*

*Dit besluit bevat het beleid over de regeling van de juridische fusie in de vennootschapsbelasting en is meest recent gewijzigd bij besluit van [datum], nr. XXXXXX, (Stcrt. [nummer]).*

*Deze laatste wijzigingen betreffen het volgende:*

*De standaardvoorwaarden zijn aangepast (en vernummerd) in verband met de invoering van de earningsstrippingsmaatregel van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.*

*Hierbij is zoveel mogelijk aangesloten bij de aanpassing van het regime voor de fiscale eenheid aan artikel 15b door de invoering van artikel 15a van de Wet Vpb en artikel 10a van het Besluit fiscale eenheid 2003.*

*Ook is het zogenoemde meegeven van aanspraken uitgebreid met artikel 15b aanspraken op voortwenteling.*

*Tot slot is het besluit aangepast aan de in verband met artikel 15b gewijzigde wettelijke omschrijving van de juridische fusie waarbij fiscale begeleiding alleen mogelijk is onder nader te stellen voorwaarden.*

B. In paragraaf 1 vervalt de alinea beginnend met «Dit besluit is gewijzigd».

C. In paragraaf 2, onder b. wordt «, op toepassing van de innovatiebox,» vervangen door «, op toepassing van de innovatiebox, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b,».

D. Paragraaf 5.1. komt te luiden:

#### **5.1. Voortwenteling rentesaldo, voorwaartse verrekening verliezen, deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

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

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de verkrijgende rechtspersoon ook voor deze zogenoemde onvoldoende objectgebonden aanspraken in de plaats treedt van de verdwijnende rechtspersoon. Deze goedkeuring betreft de volgende bij de verdwijnende rechtspersoon onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip (eventueel) aanwezige aanspraken:

- de aanspraak op voortwenteling van een saldo aan rente op de voet van artikel 15b van de Wet Vpb;
- de aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet Vpb;
- het saldo, bedoeld in artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb (deelnemingsverrekening);
- het saldo, bedoeld in artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb (verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten).

Deze goedkeuring geldt slechts als de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken.

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

Voor de volledigheid merk ik op dat bij toepassing van het derde lid van artikel 14b voorwaarden worden gesteld die kort gezegd regelen dat de verkrijgende rechtspersoon de krachtens deze goedkeuring overgegangene aanspraken alleen in aanmerking kan nemen binnen de sfeer van de onderneming die van de verdwijnende rechtspersoon is overgenomen. Gelijke voorwaarden worden ook gesteld bij de toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken.

E. Paragraaf 6 wordt als volgt gewijzigd:

De toelichting op de voorwaarden 4 tot en met 8 die begint met «*Voorwaarde 4: Latent stakingsverlies objectvrijstelling*» komt te luiden:

Voorwaarde 4: Earningsstripping

Voorwaarde 4 regelt de voortwenteling over het fusietijdstip van saldi aan renten op de voet van artikel 15b van de Wet Vpb. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij de verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 15b en het fiscale eenheidsregime, zoals die is opgenomen in artikel 15a van de Wet Vpb en artikel 10a van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Voorwaarde 5.: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

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

- a. Het resultaatssaldo van de objectvrijstelling van de verdwijnende rechtspersoon gaat bij juridische fusie over op de verkrijgende rechtspersoon.
- b.
  1. Bij fusie in het zicht van staking keert dit saldo niet terug naar de verdwijnende rechtspersoon, maar blijft toegerekend aan de verkrijgende rechtspersoon
  2. Verrekening mag dan enkel plaatsvinden met winsten die aan de onderneming van de verdwijnende rechtspersoon kunnen worden toegerekend.

(Kamerstukken II, vergaderjaar 2011-12, 33 003, nr. 3, blz. 86)

Voorwaarde 5 regelt deze winstsplitsing bij fusie in het zicht van staking en wel overeenkomstig de krachtens voorwaarde 3 geldende regeling voor de vergelijkbare situatie van latente liquidatieverliezen.

Voorwaarde 6: Verrekening van verliezen

Deze voorwaarde regelt de wijze waarop op het fusietijdstip nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende rechtspersoon en de verdwijnende rechtspersoon (hierna: voorfusieverliezen) worden verrekend met de na het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon behaalde winst (hierna: nafusiewinst). De verrekening door de verkrijgende rechtspersoon van de voorfusieverliezen met nafusiewinst is aan voorwaarden gebonden. Het uitgangspunt hierbij is dat de verrekening van voorfusieverliezen uitsluitend mogelijk is met nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon die is toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten die de verliezen in het verleden hebben veroorzaakt. Dit wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon aan de onderneming van de verkrijgende respectievelijk de verdwijnende rechtspersoon, zoals die vóór de juridische fusie werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten moeten hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief te worden geplaatst. De inspecteurs dienen bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten.

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

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

Voorwaarde 6, vierde lid, slotzin, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorfusieverliezen verbonden beperkingen bij toepassing van voorwaarde 6. onverminderd doorwerken. Bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende rechtspersoon als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag van de Wet Vpb).

Voorwaarde 7: Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 7 regelt de overbrenging over het fusietijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting (artikel 13, negende lid, en artikel 23c van de Wet Vpb). Onder bepaalde omstandigheden is deze verrekening echter beperkt en wordt het niet verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting.

De samenloop van een dergelijke overbrenging en juridische fusie wordt door voorwaarde 7 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 6 voor de samenloop

van verliesverrekening en juridische fusie. Ook voor de deelnemingsverrekening geldt dus dat deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

**Voorwaarde 8: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

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

**Voorwaarde 9: Buitenlandse bronbelasting**

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging over het fusietijdstip van niet verrekenende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb). Ook hier geldt dat verrekening over het fusietijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende rechtspersoon, als voor de bronbelasting van de verdwijnende rechtspersoon die door de verkrijgende rechtspersoon is overgenomen door de aan de faciliteit verbonden plaatsvervanging.

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

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

F. Bijlage 1 wordt als volgt gewijzigd:

De derde tot en met achtste voorwaarde komt te luiden:

**Latent liquidatieverlies deelneming**

**Voorwaarde 3**

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

**Voorwaarde 4**

**Earningsstripping**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen de voor het fusietijdstip ontstane saldi aan renten (voorfusierenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het fusietijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de rechtspersoon bij wie de voorfusierenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de fusie niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Indien de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt

berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, komen voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de voor het fusietijdstip bij een fuserende rechtspersoon ontstane voortgewentelde saldi aan renten in aftrek bij het bepalen van de winst van de verkrijgende rechtspersoon tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule  $(r_{frp}/r_t) \times r_{vrp}$  waarbij wordt verstaan onder:

$r_{frp}$ : de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersoon met voorfusierenten, berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden;

$r_t$ : de totale ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden;

$r_{vrp}$ : de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon.

3. Indien bij een fuserende rechtspersoon het bedrag aan voorfusierenten lager is dan het bedrag dat op grond van de formule, bedoeld in het tweede lid, in aftrek kan worden gebracht, wordt het verschil tussen die bedragen door toepassing van die formule op basis van de na toepassing van het tweede lid resterende ruimten verdeeld over de fuserende rechtspersonen met een na toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan voorfusierenten, met dien verstande dat bij toepassing van die formule  $r_{vrp}$  ten hoogste gelijk is aan de  $r_t$ . Indien bij een fuserende rechtspersoon het resterende bedrag aan voorfusierenten lager is dan het bedrag dat volgt uit de toepassing van de eerste zin, wordt de eerste zin opnieuw toegepast, met dien verstande dat daarbij wordt uitgegaan van de na toepassing van de eerste zin resterende ruimten.
4. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
5. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

#### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

##### **Voorwaarde 5**

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

#### **Verrekening van verliezen**

##### **Voorwaarde 6**

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

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

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

#### **Deelnemingsverrekening**

##### **Voorwaarde 7**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, van de Wet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de verdwijnende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

#### **Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

##### **Voorwaarde 8**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 7.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 9**

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van een fuserende rechtspersoon krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
  2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip gedreven onderneming van de fuserende rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
  3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
  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.
- G. Bijlage 6 vervalt vanaf de derde voorwaarde en wordt vervangen door:

#### **Latent liquidatieverlies deelneming**

##### **Voorwaarde 3**

1. Als op het tijdstip van het fusievoorstel, bedoeld in artikel 2:312 BW, tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het fusietijdstip.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d van de Wet Vpb in aanmerking mag worden genomen, komt slechts in aftrek tot het bedrag van de (overige) winst dat is toe te rekenen aan de onderneming waartoe de deelneming op het fusietijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste

de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.

4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6 (op overeenkomstige wijze).
5. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
6. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbaar bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
7. Als op het tijdstip van het fusievoorstel (bedoeld in artikel 2:312 BW) tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende rechtspersoon na het fusietijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

#### **Voorwaarde 4**

##### **Earningsstripping**

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen de voor het fusietijdstip ontstane saldi aan renten (voorfusierenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het fusietijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de rechtspersoon bij wie de voorfusierenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de fusie niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Indien de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, komen voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de voor het fusietijdstip bij een fuserende rechtspersoon ontstane voortgewentelde saldi aan renten in aftrek bij het bepalen van de winst van de verkrijgende rechtspersoon tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule  $(rm/rt) \times rfe$  waarbij wordt verstaan onder:  
rm: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersoon met voorfusierenten, berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden;  
rt: de totale ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden;  
rfe: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon.
3. Indien bij een fuserende rechtspersoon het bedrag aan voorfusierenten lager is dan het bedrag dat op grond van de formule, bedoeld in het tweede lid, in aftrek kan worden gebracht, wordt het verschil tussen die bedragen door toepassing van die formule op basis van de na toepassing van het tweede lid resterende ruimten verdeeld over de fuserende rechtspersonen met een na toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan voorfusierenten, met dien verstande dat bij toepassing van die formule rfe ten hoogste gelijk is aan de rt. Indien bij een fuserende rechtspersoon het resterende bedrag aan voorfusierenten lager is dan het bedrag dat volgt uit de toepassing van de eerste zin, wordt de eerste zin opnieuw toegepast, met dien verstande dat daarbij wordt uitgegaan van de na toepassing van de eerste zin resterende ruimten.
4. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
5. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

##### **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

#### **Voorwaarde 5**

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt, een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i, van de Wet Vpb, vindt afdeling 2.10a van de

Wet Vpb toepassing met inachtneming van de volgende leden.

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

#### **Verrekening van verliezen**

##### **Voorwaarde 6**

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

#### **Deelnemingsverrekening**

##### **Voorwaarde 7**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, van de Wet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, van de Wet Vpb overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de verdwijnende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

#### **Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

##### **Voorwaarde 8**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d,



vijfde lid, van de Wet Vpb, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 7.

#### **Buitenlandse bronbelasting**

##### **Voorwaarde 9**

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van een fuserende rechtspersoon krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip gedreven onderneming van de fuserende rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
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.

#### **Indeplaatstreding**

##### **Voorwaarde 10**

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

#### **Aanvaardingsvoorwaarde**

##### **Voorwaarde 11**

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

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK

#### **Artikel V. Inwerkingtreding**

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

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 9 mei 2019*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blieck,  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*