



Vennootschapsbelasting, toepassing artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling (Beleidsbesluit doorschuiffaciliteit einde belastingplicht FGR)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek

Besluit van 20 december 2023, nr. 2023-255882

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat een algemene toestemming voor de inspecteur om verzoeken af te doen als bedoeld in artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. De voorwaarden die de inspecteur daarbij moet stellen zijn opgenomen in een bijlage en toegelicht in dit besluit.

1. Inleiding

Het overgangsrecht in het kader van de aanpassing van de definitie van het fonds voor gemene rekening, regelt dat op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 – voor Nederlandse fiscale doeleinden – sprake is van een fictieve vervreemding door fondsen voor gemene rekening, die als gevolg van de wet niet langer belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, van haar vermogensbestanddelen aan de deelgerechtigden in dat fonds (artikel IV, eerste lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling). Artikel V biedt een doorschuiffaciliteit op grond waarvan het fonds voor gemene rekening niet hoeft af te rekenen over de fictieve vervreemdingswinst.

Dit besluit bevat een algemene toestemming voor de inspecteur om verzoeken af te doen als bedoeld in artikel V, tweede lid. De voorwaarden die de inspecteur daarbij moet stellen zijn opgenomen in bijlage 1 en toegelicht in dit besluit.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

| | |
|------------------------------|---|
| Bvdb 2001 | Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 |
| FGR | Fonds voor gemene rekening |
| overdracht | De overdracht die op grond van artikel IV, eerste lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling wordt geacht plaats te vinden |
| overdrachtstijdstip | Het ondeelbare moment onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende deelgerechtigden te komen |
| onderneming | De vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van het desbetreffende lichaam |
| verkrijgende deelgerechtigde | De deelgerechtigde in het FGR aan wie een overdracht plaats vindt. Als die deelgerechtigde behoort tot een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969, dan wordt onder verkrijgende deelgerechtigde die fiscale eenheid verstaan. |
| Wet Vpb 1969 | Wet op de vennootschapsbelasting 1969 |

1.2 Overzicht onderdelen

Dit besluit bevat de volgende onderdelen.

- Een inleiding waarin ik kort inga op de faciliteit van artikel V Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling (onderdeel 2).
- De toestemming aan de inspecteur om te beslissen op verzoeken als bedoeld in artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling, onder het meegeven van voorwaarden (onderdeel 3).
- De goedkeuring dat de verkrijgende deelgerechtigde in de plaats treedt van het FGR met betrekking tot de bij het FGR onmiddellijk voorafgaand aan het overdrachtstijdstip aanwezige aanspraken (onderdeel 4.1).
- De goedkeuring dat de verkrijgende deelgerechtigde achterwaarts verlies kan verrekenen met de vooroverdrachtswinsten van het FGR (onderdeel 4.2).
- Een toelichting op de voorwaarden (onderdeel 5).



2. De faciliteit

In artikel IV, eerste lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling is bepaald dat een FGR op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 geacht wordt al haar vermogensbestanddelen tegen de waarde in het economische verkeer te hebben overgedragen aan haar deelgerechtigden, als dat FGR ná 1 januari 2025 niet langer belastingplichtig is. Daarnaast wordt dat FGR op grond van het eerste lid geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten zodat sprake is van een verplichte eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in haar onderneming aanwezige stille en fiscale reserves en goodwill.

In artikel V, eerste lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling is een doorschuiffaciliteit opgenomen die erin voorziet dat de hiervoor genoemde fictieve vervreemding niet in aanmerking hoeft te worden genomen als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Als cumulatief aan de in het eerste lid genoemde voorwaarden wordt voldaan, dan behoeft de winst niet in aanmerking te worden genomen. De verkrijgende deelgerechtigden treden in dat geval met betrekking tot al hetgeen wordt verkregen in de plaats van het FGR.

Als niet aan de voorwaarden van het eerste lid wordt voldaan, biedt het tweede lid de mogelijkheid om de winst alsnog buiten aanmerking te laten. Op gezamenlijk verzoek van het FGR en alle deelgerechtigden, mits alle deelgerechtigden op 1 januari 2025 onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, zonder ervan te zijn vrijgesteld, kan alsnog de doorschuiffaciliteit worden verkregen. Het verzoek wordt schriftelijk gedaan, uiterlijk op het tijdstip van het doen van de aangifte vennootschapsbelasting van het FGR over het boekjaar dat eindigt op 31 december 2024. Als het verzoek wordt ingewilligd, worden hieraan voorwaarden verbonden. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking (artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling).

Tot slot merk ik op dat als de verkrijgende deelgerechtigden over bepaalde fiscale aanspraken beschikken, bijvoorbeeld aanspraken op verliesverrekening, de faciliteit alleen mogelijk is op grond van het tweede lid van artikel V. Dit geldt ook ingeval de verkrijgende deelgerechtigde als dochtermaatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969.

3. De toestemming

Als niet is voldaan aan de vereisten van artikel V, eerste lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling verleen ik de inspecteurs een algemene toestemming om namens mij te beslissen op verzoeken om toepassing van artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. Deze toestemming geldt niet voor de volgende situaties:

- Bij de deelgerechtigden zijn op 1 januari 2025 niet dezelfde winstbepalingen van toepassing als bij het FGR op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025;
- De inspecteur is van mening dat het verzoek slechts kan worden ingewilligd onder het stellen van één of meer andere voorwaarden dan opgenomen in dit besluit.

Als de inspecteur het verzoek toewijst, doet hij dit onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in de bijlage bij dit besluit. Als de inspecteur niet mag beslissen op het verzoek, dan zendt de inspecteur het verzoek door naar de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster Vpb-IB winst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

4. Goedkeuringen aanspraken

4.1 Voortwentelingsaanspraken

Op grond van artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling treden de verkrijgende deelgerechtigden met betrekking tot de (fictief) verkregen vermogensbestanddelen volledig in de plaats van het FGR. De fiscale indeplaatstreding is echter niet van toepassing op fiscale aanspraken die onvoldoende zijn verbonden met een bepaald vermogensbestanddeel. Deze fiscale aanspraken blijven achter bij het FGR en gaan door het beëindigen van de zelfstandige belastingplicht van het FGR verloren. Ik acht dit niet wenselijk gelet op de door de wetgever beoogde fiscale geruisloosheid van de faciliteit. Daarom keur ik voor de hierna genoemde aanspraken het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de verkrijgende deelgerechtigden in de plaats treden van het FGR



met betrekking tot de volgende bij het FGR onmiddellijk voorafgaand aan het overdrachtstijdstip aanwezige aanspraken:

- de aanspraak op voortwenteling van een saldo aan renten op grond van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969;
- de aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op grond van artikel 20 Wet Vpb 1969;
- het saldo van onverrekenende winstbelasting van een niet-kwalificerende beleggingsdeelneming in de zin van artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969;
- het saldo van onverrekenende bedragen bij buitenlandse ondernemingswinsten van een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming in de zin van artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969;
- de aanspraak op voortwenteling van voorheffingen op grond van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

1. Om de goedkeuring dient schriftelijk te worden verzocht door het FGR en alle deelgerechtigden. Het verzoek dient te worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van het FGR. Het verzoek wordt schriftelijk gedaan, uiterlijk op het tijdstip van het doen van de aangifte vennootschapsbelasting van het FGR over het boekjaar dat eindigt op 31 december 2024.
2. De goedkeuring geldt slechts als de overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling.
3. Iedere verkrijgende deelgerechtigde treedt met betrekking tot de aanspraken in de plaats van het FGR voor dat deel dat evenredig is aan de verhouding tussen zijn gerechtigdheid tot de winst van het FGR en de gerechtigdheid van alle deelgerechtigden gezamenlijk. De inspecteur stelt de verdeling van de aanspraken vast.
4. De goedkeuring en voorwaarden worden door het FGR en alle deelgerechtigden binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aanvaard.

4.2 Achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende deelgerechtigde met de vooroverdrachtswinst van het FGR

Zonder goedkeurende regeling is er geen mogelijkheid van achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende deelgerechtigde met vooroverdrachtswinst van het FGR. De goedkeuring van het vorige onderdeel volstaat in dat geval niet. Daarom keur ik de achterwaartse verrekening van verliezen van de verkrijgende deelgerechtigde met vooroverdrachtswinst van het FGR goed in de hieronder opgenomen afzonderlijke goedkeuring.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat een na het overdrachtstijdstip geleden verlies van een verkrijgende deelgerechtigde kan worden verrekend met vooroverdrachtswinst van het FGR.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende zeven voorwaarden:

1. Om de goedkeuring dient schriftelijk te worden verzocht door alle verkrijgende deelgerechtigden. Het verzoek dient te worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de verkrijgende deelgerechtigde die het verlies heeft geleden waarvoor verrekening wordt verzocht.
2. De goedkeuring geldt slechts als de overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel V, eerste of tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling.
3. De goedkeuring geldt slechts voor zover de winst van het FGR aan de desbetreffende verkrijgende deelgerechtigde is toegerekend. Iedere verkrijgende deelgerechtigde krijgt daarbij een deel van de winst van het FGR toegerekend naar rato van zijn gerechtigdheid. De verdeling van de winst van het FGR over de verkrijgende deelgerechtigden is ter beoordeling van de inspecteur en wordt door hem vastgelegd in de beslissing.
4. Het verlies van de verkrijgende deelgerechtigde kan slechts worden verrekend met de winst van het FGR voor zover dat verlies kan worden toegerekend aan de onderneming van het FGR die door de overdracht is verkregen. Deze toerekening vindt plaats op basis van de winstsplitsing, beschreven in de als bijlage bij dit besluit opgenomen voorwaarden (voorwaarde 5, tweede lid).
5. Het verrekenen van het verlies van de verkrijgende deelgerechtigde met de winst van het FGR is uitgesloten als het verlies al is verrekend met de winsten van de verkrijgende deelgerechtigde.
6. Als een verlies van de verkrijgende deelgerechtigde is verrekend met winst van het FGR is verrekening met winst van de verkrijgende deelgerechtigde niet meer mogelijk.
7. De goedkeuring en voorwaarden worden door alle verkrijgende deelgerechtigden binnen twee



maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aanvaard.

Volledigheidshalve merk ik op dat in de onderdelen 5.6 en 5.8 soortgelijke goedkeuringen zijn opgenomen met betrekking tot de aftrek van liquidatieverliezen en de aftrek van stakingsverliezen.

5. Toelichting op de voorwaarden

In bijlage 1 zijn de voorwaarden opgenomen. Deze voorwaarden licht ik hieronder toe.

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

Als vermogen door de overdracht ophoudt te bestaan, of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat, kan de vennootschapsbelasting niet worden doorgeschoven en is latere heffing niet verzekerd. De faciliteit is dan alleen mogelijk door toepassing van artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. Voorwaarde 1 verzekert in dat geval de heffing door te verplichten tot belaste herwaardering van het deel van het vermogen waarop de belastingclaim met de overdracht vervalt. In de voorwaarde worden ook nog enkele bijzondere situaties geregeld. Hierna volgt een toelichting op de werking van deze voorwaarde.

Overdracht aan een gedeeltelijk belastingplichtig lichaam

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

Artikel 13c Wet Vpb 1969

In het tweede lid van voorwaarde 1 wordt verwezen naar artikel 13c Wet Vpb 1969. Ook voorwaarde 3 ziet op artikel 13c Wet Vpb 1969. Voor beide verwijzingen en de toelichting daarop geldt dat wordt bedoeld de in artikel 33b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 opgenomen overgangsregeling, op grond waarvan de wettekst zoals deze luidde op 31 december 2011 van toepassing blijft op – kort gezegd – dan bestaande 13c-situaties.

5.2 Voorwaarde 2: Innovatiebox

Voorwaarde 2 zorgt ervoor dat bij een gefaciliteerde overdracht de toepassing van de innovatiebox ongewijzigd wordt voortgezet. Voorwaarde 2 ziet in de eerste plaats op de situatie waarin tot het vermogen van het FGR een immaterieel activum behoort dat na de fiscale overdracht wordt toegerekend aan de verkrijgende deelgerechtigde(n). In de tweede plaats ziet voorwaarde 2 op de situatie dat het immaterieel actief op het overdrachtstijdstip nog in ontwikkeling is en bij de verkrijgende deelgerechtigde(n) wordt voltooid.

5.3 Voorwaarde 3: Artikel 13c deelneming

Voorwaarde 3 ziet op de situatie waarin het FGR een deelneming bezit waarop artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing is. Op grond van voorwaarde 3 treedt de verkrijgende deelgerechtigde voor de toepassing van artikel 13c Wet Vpb 1969 met betrekking tot dit belang voor het geheel in de plaats van het FGR. Dit geldt ook als de deelneming over meerdere verkrijgende deelgerechtigden wordt overgedragen. In dat geval treden de verkrijgende deelgerechtigden voor de toepassing van artikel 13c Wet Vpb 1969 voor het geheel in de plaats. Op deze wijze wordt voorkomen dat door de overdracht artikel 13c niet langer werkt. Als in een bepaalde situatie de sanctie van artikel 13c meerdere malen tot uitdrukking komt, kan de inspecteur om een passende oplossing worden verzocht.

5.4 Voorwaarde 4: Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 4 regelt de samenloop van overdracht en artikel 13ba Wet Vpb 1969. De opwaarderingsreserve is geen vermogensbestanddeel dat vatbaar is voor overdracht. De opwaarderingsreserve is daarnaast subjectgebonden. Dit betekent dat bij een eventuele plaatsvervangende verkrijgende deelgerechtigde met betrekking tot de deelneming de opwaarderingsreserve niet overgaat naar de verkrijgende deelgerechtigde. Zonder nadere regeling blijft de opwaarderingsreserve dan ook achter bij het FGR en is bij vrijstelling heffing niet verzekerd. Voorwaarde 4 verzekert in dergelijke gevallen de heffing.

Als de deelneming waarop de opwaarderingsreserve betrekking heeft in het bezit is van het FGR, treedt de verkrijgende deelgerechtigde aan wie de deelneming wordt overgedragen op grond van het



eerste lid van voorwaarde 4 met betrekking tot de opwaarderingsreserve in de plaats van het FGR. Bij splitsing van de deelneming over meerdere verkrijgende deelgerechtigden geldt deze plaatsvervangende naar evenredigheid van de splitsing van de boekwaarde van de deelneming.

Een bijzondere situatie doet zich voor als de deelneming niet in het bezit is van het FGR, maar van een met hem verbonden lichaam. Als dit lichaam ook een verbonden lichaam is van alle verkrijgende deelgerechtigden, is voortzetting van de opwaarderingsreserve mogelijk. Het derde lid van voorwaarde 4 treft hiervoor de benodigde regeling. In dat geval treden alle verkrijgende deelgerechtigden met betrekking tot de opwaarderingsreserve in de plaats van het FGR met inachtneming van een evenredige verdeling. Deze verdeling is evenredig aan de verdeling van de waarde in het economische verkeer van het vermogen van het FGR. Deze plaatsvervangende naar evenredigheid verdeelt niet alleen het bedrag van de opwaarderingsreserve, maar geldt ook voor de verdere toepassing van artikel 13ba Wet Vpb 1969. Deze verdeling geldt bij de voortgezette toepassing van artikel 13ba dus ook voor de toerekening van de waarde in het economische verkeer van het bezit van de aandelen door het verbonden lichaam.

In de situatie dat het verbonden lichaam dat de aandelen bezit een verbonden lichaam is van één of meer verkrijgende deelgerechtigden, maar niet van alle, zal op verzoek van geval tot geval worden beoordeeld of de opwaarderingsreserve kan worden voortgezet en zo ja, op welke wijze. Om in aanmerking te komen voor een dergelijke eventuele goedkeuring moet een verzoek worden gedaan namens het FGR en alle verkrijgende deelgerechtigden. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van het FGR. Deze zendt het verzoek met een toelichting door naar de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster Vpb-IBwinst, Postbus 20201 2500 EE Den Haag.

Tot slot is in de situatie dat geen van de verkrijgende deelgerechtigden een verbonden lichaam is van het met het FGR verbonden lichaam dat de aandelen bezit, voortzetting van de opwaarderingsreserve niet mogelijk. Er is dan immers geen deelneming in de schuldenaar. Voorwaarde 4 heeft dan ook geen betrekking op deze situatie. Artikel 13ba vindt in een dergelijke situatie onverkort toepassing. Dit betekent dat de opwaarderingsreserve direct voorafgaand aan de overdracht aan de winst moet worden toegevoegd, voor zover er op dat moment een stille reserve in de deelneming aanwezig is. Een eventueel resterend bedrag aan opwaarderingsreserve vervalt zonder dat dit tot een toevoeging aan de winst leidt (artikel 13ba, vijfde lid, Wet Vpb 1969 juncto artikel 13ba, achtste lid, Wet Vpb 1969).

5.5 Voorwaarde 5: Winstsplitsing

Voorwaarde 5 ziet op de situatie dat op het overdrachtstijdstip (31 december 2024) bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde aanspraak bestaat op voorwaartse verrekening van verliezen, waaronder begrepen een latent liquidatieverlies en een latent stakingsverlies, op toepassing van de deelnemingsverrekening, op verrekening van voorheffingen of als bij de overdracht negatieve winst ontstaat. In dat geval splitst de verkrijgende deelgerechtigde zijn winst na overdracht in twee delen.

Op grond van het tweede lid van voorwaarde 5 dient bij winstsplitsing de winst van de verkrijgende deelgerechtigde elk jaar te worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het overdrachtstijdstip door de verkrijgende deelgerechtigde gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de onderneming die in het kader van de overdracht is overgegaan op de verkrijgende deelgerechtigde. De winstsplitsing dient plaats te vinden alsof de overdracht niet heeft plaatsgevonden. Nieuwe activiteiten van de verkrijgende deelgerechtigde dienen daarbij zoveel mogelijk in historisch perspectief te worden geplaatst. Als de winst van de verkrijgende deelgerechtigde in een jaar positief is en de winstsplitsing leidt tot een negatief deel, dan wordt dat negatieve deel in mindering gebracht op het positieve deel.

5.6 Voorwaarde 6: Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 6 ziet op de situatie dat op het overdrachtstijdstip (31 december 2024) sprake is van een aanwezig latent liquidatieverlies met betrekking tot deelnemingen. Op grond van artikel 13d Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing op een liquidatieverlies. Het moment waarop het liquidatieverlies in aftrek kan worden gebracht, wordt niet beheerst door goed koopmansgebruik. Artikel 13d, veertiende lid, Wet Vpb 1969 bepaalt namelijk dat onder voorwaarden het liquidatieverlies in aftrek komt op het tijdstip waarop de vereffening van het ontbonden lichaam is voltooid. Dit kan leiden tot oneigenlijk gebruik door verliesneming uit te stellen tot na het overdrachtstijdstip.

Op grond van voorwaarde 6 komen dergelijke liquidatieverliezen na overdracht slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe te rekenen aan de onderneming waar de deelneming direct voorafgaand aan de overdracht deel van uitmaakt. Het is mogelijk dat het liquidatieverlies niet (geheel) in het jaar na overdracht waarin de vereffening is voltooid in aanmerking kan



worden genomen, omdat in dat jaar te weinig winst wordt behaald door de onderneming waartoe de geliquideerde deelneming voor de overdracht behoorde. Op grond van het derde lid van voorwaarde 6 wordt in dergelijke situaties het resterende liquidatieverlies in mindering gebracht op de winst van de verkrijgende deelgerechtigde overeenkomstig artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969. Dit geldt voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming en tot ten hoogste van het positieve belastbare bedrag van dat jaar.

Goedkeuring

Op verzoek keur ik onder voorwaarden goed dat dat hierboven bedoelde aftrek van liquidatieverliezen ook kan worden toegepast op een positief belastbaar bedrag van het FGR van het jaar voorafgaand aan het overdrachtstijdstip.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring zijn de regeling en voorwaarden van onderdeel 4.2 van overeenkomstige toepassing.

5.7 Voorwaarde 7: Earningsstripping

Voorwaarde 7 ziet op de samenloop van de overdracht en artikel 15b Wet Vpb 1969. Voorwaarde 7 regelt de voortwenteling over het overdrachtstijdstip van saldi aan renten van het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde die vóór het overdrachtstijdstip zijn ontstaan (hierna: vooroverdrachtsrenten). De bedoeling is om de voortwenteling zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de overdracht niet heeft plaatsgevonden.

Op grond van het eerste lid van voorwaarde 7 komen vooroverdrachtsrenten na het overdrachtstijdstip slecht in aftrek voor zover (i) bij de verkrijgende deelgerechtigde in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten (hierna: voortwentelingsruimte) en (ii) bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde bij wie de vooroverdrachtsrenten zijn ontstaan in dat jaar voortwentelingsruimte zou bestaan als de overdracht niet zou hebben plaatsgevonden. Daarbij moet worden gedaan alsof het FGR nog belastingplichtig zou zijn en het vermogen van het FGR alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende deelgerechtigde overgedragen onderneming.

Het tweede lid van voorwaarde 7 ziet op de situatie dat de voortwentelingsruimte bij de verkrijgende deelgerechtigde lager is dan wat de totale voortwentelingsruimte van het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde afzonderlijk zou zijn als de overdracht niet had plaatsgevonden. In die situatie wordt de voortwentelingsruimte van de verkrijgende deelgerechtigde verdeeld naar rato van de afzonderlijke voortbrengingsruimten van het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde.

Het derde lid van voorwaarde 7 bevat een regeling voor de situatie dat na toepassing van het tweede lid de voortwentelingsruimte niet volledig wordt benut. Dit doet zich voor als de op grond van het tweede lid toebedeelde bedrag aan voortwentelingsruimte aan het FGR of verkrijgende deelgerechtigde de aanwezige voorsplitsingsrenten van het FGR of verkrijgende deelgerechtigde overtreft. Het derde lid regelt voor dat geval dat het niet benutte deel van de voortwentelingsruimte mag worden overgeheveld naar de andere onderneming van de verkrijger.

5.8 Voorwaarde 8: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 8 ziet op de situatie dat de verkrijgende deelgerechtigde binnen drie jaar na het overdrachtstijdstip (uiterlijk 31 december 2027) de oorspronkelijke buitenlandse onderneming van de verkrijgende deelgerechtigde en/of de in het kader van de overdracht overgenomen buitenlandse onderneming van het FGR staakt. Op grond van artikel 15e, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt de winst van een belastingplichtige onder voorwaarden verminderd met de positieve en negatieve bedragen van de winst van een buitenlandse onderneming (objectvrijstelling). Als een belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten, vindt de objectvrijstelling echter geen toepassing op het zogeheten stakingsverlies (artikel 15i Wet Vpb 1969). Dit kan leiden tot de aftrek van een na het overdrachtstijdstip gerealiseerd stakingsverlies op de totale naoverdrachtswinsten zonder winstsplitting.

Op grond van voorwaarde 8 komen dergelijke stakingsverliezen na overdracht slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe te rekenen aan de onderneming waar de deelneming direct voorafgaand aan de overdracht deel van uit maakt.

Als de desbetreffende naoverdrachtswinst in het jaar niet toereikend is om het stakingsverlies tegen af te zetten, dan zijn de in voorwaarde 9 opgenomen regels voor achterwaartse en voorwaartse



verliesverrekening van overeenkomstige toepassing (voorwaarde 8, vijfde lid).

Goedkeuring

Op verzoek keur ik onder voorwaarden goed dat de hierboven bedoelde aftrek van stakingsverliezen ook kan worden toegepast op een positief belastbaar bedrag van het FGR van het jaar voorafgaand aan het overdrachtstijdstip.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring zijn de regeling en voorwaarden van onderdeel 4.2 van overeenkomstige toepassing.

5.9 Voorwaarde 9: Verliesverrekening

Voorwaarde 9 heeft in de eerste plaats betrekking op de verrekening van verliezen (artikel 20 Wet Vpb 1969) die de verkrijgende deelgerechtigde vóór het overdrachtstijdstip heeft geleden (hierna: vooroverdrachtsverliezen). In de tweede plaats heeft voorwaarde 9 betrekking op de verrekening van vooroverdrachtsverliezen van het FGR.

Verrekening vooroverdrachtsverliezen verkrijgende deelgerechtigde

De verrekening van vooroverdrachtsverliezen door de verkrijgende deelgerechtigde met de na het overdrachtstijdstip door de verkrijgende deelgerechtigde behaalde winst (hierna: naoverdrachtswinst) is aan voorwaarden gebonden. Op grond van het tweede lid van voorwaarde 9 kan verrekening van de vooroverdrachtsverliezen slechts plaatsvinden met de winsten van de verkrijgende deelgerechtigde die volgens de winstsplitsing van voorwaarde 5 kunnen worden toegerekend aan de oorspronkelijke onderneming van de verkrijgende deelgerechtigde.

Verrekening vooroverdrachtsverliezen FGR

Op grond van het derde lid van voorwaarde 9 kan verrekening van de vooroverdrachtsverliezen van het FGR slechts plaatsvinden met de winsten van de verkrijgende deelgerechtigde die volgens de winstsplitsing kunnen worden toegerekend aan de voor de overdracht door het FGR gedreven onderneming.

Tot slot wordt in het vierde en vijfde lid van voorwaarde 9 geregeld op welke wijze bij de verrekening van de vooroverdrachtsverliezen rekening moet worden gehouden met de beperking van de verliesverrekening opgenomen in artikel 20, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969.

5.10 Voorwaarde 10: Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 10 regelt hoe een vóór de overdracht ontstane aanspraak op deelnemingsverrekening na het overdrachtstijdstip in aanmerking kan worden genomen. De deelnemingsvrijstelling is niet van toepassing op voordelen uit een niet-kwalificerende beleggingsdeelneming (artikel 13, negende lid, Wet Vpb 1969). Wel kan in dat geval na brutering aanspraak worden gemaakt op verrekening van de aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting (artikel 13aa juncto artikel 23c Wet Vpb 1969). Het is mogelijk dat het bedrag aan deelnemingsverrekening niet volledig in aanmerking kan worden genomen. In die gevallen kan de in dat jaar niet in aanmerking genomen deelnemingsverrekening bij beschikking worden overgebracht naar het volgende jaar (artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969).

De samenloop van een dergelijke overbrenging en overdracht wordt door voorwaarde 10 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 9 over de samenloop van verliesverrekening en overdracht. Dit betekent dat ook een aanspraak op deelnemingsverrekening slechts in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

5.11 Voorwaarde 11: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Voorwaarde 11 regelt hoe een vóór de overdracht ontstane aanspraak op verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten na het overdrachtstijdstip in aanmerking kan worden genomen. De overbrenging van een aanspraak op verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten op grond van artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969 over het overdrachtstijdstip vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 10. Dit betekent dat de aanspraak op verrekening over het overdrachtstijdstip



uitsluitend kan worden overgebracht naar de onderneming waarin de aanspraak op verrekening is ontstaan.

5.12 Voorwaarde 12: Verrekening van voorheffingen

Voorwaarde 12 ziet op de samenloop van overdracht en de verrekening van voorheffingen als bedoeld in artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969. Voorwaarde 12 regelt op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 7 (earningsstripping) de voortwenteling over het overdrachtstijdstip van voorheffingen van het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde.

5.13 Voorwaarde 13: Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 13 regelt hoe een vóór de overdracht ontstane aanspraak op verrekening van buitenlandse bronbelasting na het overdrachtstijdstip in aanmerking kan worden genomen. De overbrenging over het overdrachtstijdstip van een aanspraak op verrekening van buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb 2001) vindt plaats op een wijze die vergelijkbaar is met de regelingen van voorwaarden 10 en 11.

5.14 Voorwaarde 14: Overdracht met negatieve winst

Om in aanmerking te komen voor de faciliteit is niet vereist dat met of bij de overdracht een positieve winst wordt behaald. Dit betekent dat toepassing van de faciliteit ook tot de mogelijkheden behoort ingeval de overdrachtswinst nihil of negatief is. Op grond van de faciliteit wordt een dergelijk verlies doorgeschoven naar de verkrijgende deelgerechtigde. Dit kan leiden tot het verrekenen van een verlies van het FGR met winsten van de verkrijgende deelgerechtigden zonder winstsplitting.

Op grond van voorwaarde 14 komen dergelijke negatieve voordelen slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe te rekenen aan de voor het overdrachtstijdstip door het FGR gedreven onderneming. Het is mogelijk dat het negatieve voordeel niet (geheel) in het jaar na overdracht in aanmerking kan worden genomen, omdat in dat jaar te weinig winst wordt behaald door de onderneming waartoe het vermogensbestanddeel voor de overdracht behoorde. Op grond van het derde lid van voorwaarde 14 wordt in dergelijke situaties het resterende negatieve voordeel in mindering gebracht op de winst van de verkrijgende deelgerechtigde overeenkomstig artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969. Dit geldt voor zover er winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming en tot ten hoogste van het positieve belastbare bedrag van dat jaar.

5.15 Voorwaarde 15: Verwerking onderlinge schuldverhoudingen

Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat schuldvorderingen van participanten op een (transparante) personenvennootschap mogelijk zijn. Het gevolg hiervan is dat – na de (fictieve) overdracht door het FGR van haar vermogen aan de deelgerechtigden – bij de deelgerechtigde tegenover wie de schuld (of vordering) bestaat zowel de schuld- als vorderingzijde van de schuldverhouding op dezelfde balans worden opgenomen. Om onzekerheid te voorkomen over de wijze waarop verwerking op de balans plaatsvindt (separaat of gesaldeerd), schrijft voorwaarde 15 voor dat de verkrijgende deelgerechtigde die een schuldverhouding heeft met het FGR van deze schuldverhouding de vordering en de schuld separaat op de fiscale balans opneemt.

6 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2024.

7 Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsbesluit doorschuiffaciliteit einde belastingplicht FGR.

Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 20 december 2023

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen,
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*



OVERZICHT BIJLAGEN:

- bijlage 1: Voorwaarden voor de toepassing van artikel V, tweede lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling.

BIJLAGE 1. VOORWAARDEN VOOR DE TOEPASSING VAN ARTIKEL V, TWEDE LID, WET AANPASSING FONDS VOOR GEMENE REKENING EN VRIJGESTELDE BELEGGINGSINSTELLING

Gebruikte begrippen en afkortingen

In de voorwaarden worden de volgende begrippen en afkortingen gebruikt.

| | |
|------------------------------|---|
| FGR | Fonds voor gemene rekening |
| overdracht | De overdracht die op grond van artikel IV, eerste lid, eerste lid, Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling wordt geacht plaats te vinden |
| overdrachtstijdstip | Het ondeelbare moment onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende deelgerechtigden te komen |
| onderneming | De vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van het desbetreffende lichaam |
| verkrijgende deelgerechtigde | De deelgerechtigde in het FGR aan wie een overdracht plaats vindt. Als die deelgerechtigde behoort tot een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969, dan wordt onder verkrijgende deelgerechtigde die fiscale eenheid verstaan. |
| Wet Vpb 1969 | Wet op de vennootschapsbelasting 1969 |

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

1. Vermogensbestanddelen die door de overdracht ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen worden onmiddellijk voorafgaand aan het overdrachtstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Als bij de overdracht een deelneming overgaat waarop artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing is en die deelneming door de overdracht ophoudt te bestaan of niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen, wordt de overdracht geacht een omstandigheid te zijn als aangeduid in artikel 13c, tweede lid, eerste volzin, Wet Vpb 1969 zoals die luidde op 31 december 2011.

Voorwaarde 2: Innovatiebox

Als tot het vermogen van het FGR een immaterieel activum behoort, dan wel na het overdrachtstijdstip een immaterieel activum tot het vermogen van de verkrijgende deelgerechtigde gaat behoren, treedt de verkrijgende deelgerechtigde voor de toepassing van de bepalingen over de innovatiebox met betrekking tot dat activum in de plaats van het FGR.

Voorwaarde 3: Artikel 13c deelneming

Als bij de overdracht een deelneming overgaat waarop artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing is, treedt de verkrijgende deelgerechtigde in de plaats van het FGR voor de toepassing van artikel 13c met betrekking tot deze deelneming.

Voorwaarde 4: Opwaarderingsreserve

1. Als onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht bij het FGR een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, treedt de verkrijgende deelgerechtigde die de deelneming verkrijgt waarop de opwaarderingsreserve betrekking heeft, in de plaats van het FGR met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.
2. Als de deelneming waarop de opwaarderingsreserve betrekking heeft wordt verkregen door meerdere deelgerechtigden treden deze verkrijgende deelgerechtigden met betrekking tot de opwaarderingsreserve in de plaats van het FGR met inachtneming van een verdeling die evenredig is aan de verdeling van de boekwaarde van de deelneming.
3. Als de deelneming waarop de opwaarderingsreserve betrekking heeft wordt gehouden door een met het FGR verbonden lichaam dat onmiddellijk na de overdracht ook geldt als een verbonden lichaam van alle verkrijgende deelgerechtigden, treden alle verkrijgende deelgerechtigden met



betrekking tot de opwaarderingsreserve in de plaats van het FGR. Daarbij verdelen de deelgerechtigden deze opwaarderingsreserve evenredig aan de verdeling van de waarde in het economische verkeer van het vermogen van het FGR.

Voorwaarde 5: Winstsplitsing

1. Als bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde op 31 december 2024 aanspraak bestaat op voorwaartse verrekening van verliezen, waaronder begrepen een latent liquidatieverlies en een latent stakingsverlies, op toepassing van de deelnemingsverrekening, op verrekening van voorheffingen of als bij de overdracht negatieve winst ontstaat, splitst de verkrijgende deelgerechtigde zijn winst na de overdracht in twee delen.
2. De winst van de verkrijgende deelgerechtigde wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór de overdracht door de verkrijgende deelgerechtigde gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door het FGR aan de deelgerechtigde overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de overdracht niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan een onderneming kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende deelgerechtigde tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende deelgerechtigde positief is en de winstsplitsing leidt tot een negatief deel, wordt dat negatieve deel in mindering gebracht op het positieve deel.

Voorwaarde 6: Latent liquidatieverlies deelneming

1. Als op 31 december 2024 tot het vermogen van het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg is gestaakt dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende deelgerechtigde na de overdracht.
2. Een liquidatieverlies dat ziet op een deelneming zoals bedoeld in het eerste lid, dat op grond van artikel 13d Wet Vpb in aanmerking mag worden genomen, komt slechts in aftrek op de overige winst die volgens de winstsplitsing is toegerekend aan de onderneming waartoe de deelneming direct voorafgaand aan de overdracht behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende deelgerechtigde van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er volgens de winstsplitsing winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.
4. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbare bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Er wordt geen belastingrente vergoed over het bedrag van de herziening.
5. Deze voorwaarde is ook van toepassing als tot het vermogen van het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde op 31 december 2024 een onderneming behoort waarop artikel 13e Wet Vpb 1969 van toepassing is.

Voorwaarde 7: Earningsstripping

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 komen de vóór het overdrachtstijdstip ontstane saldi aan renten (hierna: vooroverdrachtsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het overdrachtstijdstip voor zover:
 - a. in dat jaar bij de verkrijgende deelgerechtigde ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten (hierna: voortwentelingsruimte), en
 - b. bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde bij wie de vooroverdrachtsrenten zijn ontstaan in dat jaar voortwentelingsruimte zou bestaan als (i) de overdracht niet zou hebben plaatsgevonden en (ii) het FGR belastingplichtig zou zijn voor de vennootschapsbelasting en (iii) het vermogen van het FGR alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende deelgerechtigde overgedragen onderneming.
2. Als de voortwentelingsruimte van de verkrijgende deelgerechtigde (lid 1, onderdeel a) lager is dan de gezamenlijke voortwentelingsruimten van het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde (de som van de op grond van lid 1, onderdeel b berekende bedragen), wordt de voortwentelingsruimte van de verkrijgende deelgerechtigde (lid 1, onderdeel a) verdeeld over voor het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde naar evenredigheid van de voor hen afzonderlijk bepaalde voortwentelingsruimte (lid 1, onderdeel b) en komen vooroverdrachtsrenten in aftrek tot maximaal het bedrag van deze aldus verdeelde ruimte.
3. Als bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde het bedrag aan vooroverdrachtsrenten lager is dan het bedrag dat op grond van het tweede lid in aftrek kan worden gebracht, wordt het verschil tussen die bedragen als extra voortwentelingsruimte in aanmerking genomen bij de andere onderneming. Hierbij blijft als maximum gelden het bij lid 1, onderdeel b berekende bedrag bij die onderneming.
4. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortge-



wentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om vooroverdrachtsrenten in aftrek te brengen.

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.

Voorwaarde 8: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

1. Als vóór 1 januari 2028 een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969 wordt de beperking van de verrekening van het stakingsverlies in de volgende leden toegepast, tenzij de verkrijgende deelgerechtigde aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na 31 december 2025.
2. Artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van het FGR door de verkrijgende deelgerechtigde.
3. Het stakingsverlies wordt overeenkomstig de winstsplitsing verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende deelgerechtigde en een stakingsverlies van het FGR.
4. Het aan een onderneming toegerekende stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i Wet Vpb 1969 in aftrek gebracht tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst die volgens de winstsplitsing is toegerekend aan die onderneming.
5. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vierde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 9 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

Voorwaarde 9: Verliesverrekening

1. Verrekening van vóór het overdrachtstijdstip geleden verliezen (hierna: vooroverdrachtsverliezen) door de verkrijgende deelgerechtigde vindt voor de toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969 als volgt plaats, tenzij een andere bepaling verliesverrekening beperkt.
2. De vooroverdrachtsverliezen van de verkrijgende deelgerechtigde worden slechts verrekend met het deel van de winst van de verkrijgende deelgerechtigde dat volgens de winstsplitsing is toegerekend aan de vóór de overdracht door de verkrijgende deelgerechtigde gedreven onderneming.
3. Als de aanspraak op de verrekening van de vooroverdrachtsverliezen van het FGR overgaat op de verkrijgende deelgerechtigde, worden deze verliezen slechts verrekend met het deel van de winst van de verkrijgende deelgerechtigde dat volgens de winstsplitsing is toegerekend aan de vóór de overdracht door het FGR gedreven onderneming.
4. De tweede zin van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 stelt een maximum aan de verliesverrekening van een jaar. Deze maximale verliesverrekeningsruimte dient te worden toegerekend aan de ondernemingen die vóór het overdrachtstijdstip werden gedreven door het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde. Het maximum wordt toegerekend naar verhouding van de aan die ondernemingen toe te rekenen winst van de verkrijgende deelgerechtigde, zoals berekend met toepassing van de winstsplitsing.
5. Als het bedrag aan vooroverdrachtsverliezen geleden door het FGR of verkrijgende deelgerechtigde lager is dan het bedrag dat op grond van het vierde lid maximaal kan worden verrekend, bevat dit lid een herverdelingsregeling. In dat geval wordt het surplus verdeeld over de ondernemingen die voor de overdracht werden gedreven door het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde met een resterend bedrag aan vooroverdrachtsverliezen. Deze verdeling vindt plaats naar verhouding van de na toepassing van het vierde lid resterende aan die ondernemingen toe te rekenen winst van de verkrijgende deelgerechtigde. Vervolgens vindt verrekening van het resterende bedrag aan vooroverdrachtsverlies van het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde plaats tot maximaal het aldus toegerekende bedrag.

Voorwaarde 10: Deelnemingsverrekening

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende deelgerechtigde op grond van artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaand aan de overdracht, is gemaximeerd. De overbrenging bedraagt ten hoogste het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Deze limiet wordt berekend met de bedragen die met toepassing van de winstsplitsing zijn toe te rekenen aan de vóór de overdracht door de verkrijgende deelgerechtigde gedreven onderneming.
2. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt de deelnemingsverrekening met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 overgebracht naar het volgende jaar. Deze voorwaarde blijft dan van toepassing.
3. Als de aanspraak op deelnemingsverrekening van het FGR overgaat op de verkrijgende deelgerechtigde, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.



Voorwaarde 11: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten op grond van artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan de overdracht, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 10.

Voorwaarde 12: verrekening van voorheffingen

1. Voor de toepassing van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 worden de vóór het overdrachtstijdstip geheven voorheffingen die zijn voortgewenteld (hierna: vooroverdrachtsvoorheffingen) verrekend met een aanslag van de verkrijgende deelgerechtigde van een jaar eindigend na het overdrachtstijdstip voor zover:
 - a. in dat jaar bij de verkrijgende deelgerechtigde ruimte bestaat voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen, en
 - b. bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde bij wie de vooroverdrachtsvoorheffingen zijn ontstaan in dat jaar ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen zou bestaan als (i) de overdracht niet zou hebben plaatsgevonden (ii) het FGR belastingplichtig zou zijn voor de vennootschapsbelasting en (iii) het vermogen van het FGR alleen zou hebben bestaan uit de aan de verkrijgende deelgerechtigde overgedragen onderneming.
2. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, wordt onder ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen verstaan: het bedrag aan te betalen belasting voor zover dat bedrag de voorheffingen in dat jaar overschrijdt.
3. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel b, wordt onder ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen verstaan: het bedrag aan winst van de verkrijgende deelgerechtigde dat op grond van winstsplitsing is toe te rekenen aan de vóór het overdrachtstijdstip door het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde gedreven onderneming verminderd met een met de belastbare winst van de verkrijgende deelgerechtigde verrekend vooroverdrachtsverlies van het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde, vermenigvuldigd met het percentage van het hoogste tarief (artikel 22 Wet Vpb 1969).

Als de ruimte op grond van lid 1, onderdeel a, lager is dan de som van de op grond van lid 1, onderdeel b, berekende bedragen, wordt de ruimte van onderdeel a verdeeld over het FGR en de verkrijgende deelgerechtigde naar evenredigheid van de voor hen afzonderlijk bepaalde ruimte (lid 1, onderdeel b) en bedraagt de verrekening bedoeld in lid maximaal het bedrag van deze aldus herrekenende ruimte.
4. Als bij het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde het bedrag aan vooroverdrachtsvoorheffingen lager is dan het bedrag dat op grond van het vierde lid kan worden verrekend, wordt het verschil tussen die bedragen als extra ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen in aanmerking genomen bij de andere onderneming. Hierbij blijft als maximum gelden het bij lid 1, onderdeel b berekende bedrag bij die onderneming.

Voorwaarde 13: Buitenlandse bronbelasting

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting van het FGR of de verkrijgende deelgerechtigde op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaand aan de overdracht, is gemaximeerd. De voortwenteling bedraagt ten hoogste het bedrag van het tweede limiet van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Deze limiet wordt berekend met de bedragen die met toepassing van de winstsplitsing zijn toe te rekenen aan de vóór de overdracht door het FGR en verkrijgende deelgerechtigde gedreven onderneming van wie de bronbelasting afkomstig is.
2. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt de niet verrekende bronbelasting met overeenkomstige toepassing van de voortwentelingsbepaling van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar. Deze voorwaarde blijft dan van toepassing.

Voorwaarde 14: Overdracht met negatieve winst

1. Als op 31 december 2024 de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van het FGR lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende deelgerechtigde na de overdracht
2. Een negatief voordeel uit hoofde van een vermogensbestanddeel dat op het overdrachtstijdstip tot het vermogen van het FGR behoort en voortvloeit uit een lagere boekwaarde zoals bedoeld in het eerste lid, komt slechts in aftrek op de overige winst die volgens de winstsplitsing is toe te rekenen aan de vóór het overdrachtstijdstip door het FGR gedreven onderneming.
3. Het resterende bedrag wordt als negatief voordeel in aanmerking genomen tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende deelgerechtigde van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er



volgens de winstsplitsing winst is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.

4. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende deelgerechtigde kan plaatsvinden met vooroverdrachtswinst van het FGR, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van het FGR. De termijn van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 is onverkort van toepassing.
5. Voor zover een negatief voordeel in een voorafgaand jaar op het belastbare bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Er wordt geen belastingrente vergoed over het bedrag van de herziening.

Voorwaarde 15: Verwerking onderlinge schuldverhoudingen

De verkrijgende deelgerechtigde die op het moment voorafgaand aan de overdracht een schuldverhouding heeft met het FGR neemt na de overdracht zowel de vordering als de schuld separaat op de fiscale balans op tegen de waarde waarop deze vordering respectievelijk schuld voorafgaand aan de overdracht bij de deelgerechtigde en het FGR te boek stonden.