



Vennootschapsbelasting. Samenvoeging gemeenten; toepassing artikel 14ba, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Beleidsbesluit samenvoeging gemeenten en vennootschapsbelasting)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek

Besluit van 11 september 2024 nr. 2024-370750

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst, heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid in de vennootschapsbelasting voor de samenvoeging van gemeenten door bestuurlijke herindeling.

1. Inleiding

Als gemeenten verdwijnen door samenvoeging met een andere gemeente in het kader van een zogenoemde bestuurlijke herindeling wordt de vermogensovergang die zich hierbij voordoet geacht een overdracht te zijn krachtens artikel 14ba, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). In eenvoudige gevallen geldt voor de winst die daardoor wordt behaald een faciliteit direct op grond van de wet (artikel 14ba, tweede lid, Wet Vpb 1969). In andere gevallen kan ik de inspecteur toestaan onder het stellen van voorwaarden een faciliteit te verlenen (artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969).

Dit besluit bevat mijn beleid voor de toepassing van artikel 14ba Wet Vpb 1969 bij de samenvoeging van gemeenten en sluit aan bij mijn beleid voor de fiscale begeleiding van de juridische fusie.¹

In paragrafen 2 tot en met 6 wordt onder andere ingegaan op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 met betrekking tot samenvoeging van gemeenten in het kader van een bestuurlijke herindeling. Deze voorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 van dit besluit. Met nadruk wordt erop gewezen dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat de voorwaarden worden gewijzigd of aangevuld al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het geval. In paragraaf 7 wordt een algemene toestemming verleend aan de inspecteur tot het afdoen van bepaalde verzoeken om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969. Paragraaf 7 bevat verder instructies voor de afdoening van verzoeken die wel en die niet onder de algemene toestemming vallen. In paragraaf 8 is het beleid opgenomen voor te laat ingediende verzoeken om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969. In paragraaf 9 is tot slot de inwerkingtreding geregeld van dit besluit. De goedkeuringen opgenomen in dit besluit zijn gebaseerd op de bevoegdheid die aan mij is verleend in de zin van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Voor de volledigheid wijs ik er tot slot op dat artikel 14ba Wet Vpb 1969 niet alleen ziet op samenvoeging van gemeenten door bestuurlijke herindeling, maar ook op splitsing van gemeenten door bestuurlijke herindeling, op bestuurlijke herindeling van provincies of waterschappen en op herschikking van ministeries. Dit beleidsbesluit heeft echter, zoals hiervoor vermeld, alleen betrekking op samenvoeging van gemeenten door bestuurlijke herindeling. Zodra voldoende ervaring is opgedaan met deze andere varianten zal ook met betrekking tot die andere varianten een beleidspublicatie worden overwogen.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

*bestuurlijke herindeling
herindelingsregeling*

een bestuurlijke herindeling in de zin van artikel 14ba Wet Vpb 1969
een wet, een algemene maatregel van bestuur of een besluit als bedoeld in de artikelen 3 en 13 van de Wet algemene regels herindeling tot wijziging van de gemeentelijke of de provinciale indeling of tot grenscorrectie alsmede een samenstel van gelijkkluidende besluiten als bedoeld in artikel 3 van de Wet algemene regels herindeling tot het vaststellen van een grenscorrectie
overdragende partij
een of meer gemeenten die in het kader van samenvoeging door bestuurlijke herindeling hun vermogensbestanddelen overdragen

¹ Zoals aangekondigd bij de parlementaire behandeling van artikel 14ba Wet Vpb 1969 (Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 32).



| | |
|---|---|
| <i>verkrijgende partij</i> | een gemeente die in het kader van samenvoeging door bestuurlijke herindeling vermogensbestanddelen verkrijgt |
| <i>herindelende partij</i> | een overdragende partij, dan wel de verkrijgende partij (gezamenlijk: herindelende partijen) |
| <i>tijdstip van de bestuurlijke herindeling</i> | het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende partij te komen |
| <i>onderneming</i> | de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende partij die tezamen een (materiële) onderneming in de zin van de Wet IB 2001 vormen |

2. Systematiek van de regeling

Voor de vennootschapsbelasting behelst de samenvoeging van gemeenten door bestuurlijke herindeling een overdracht van vermogensbestanddelen van de overdragende partij naar de verkrijgende partij (artikel 14ba, eerste lid, Wet Vpb 1969). De overdragende partij wordt geacht zijn onderneming te hebben overgedragen. De overdragende partij zal daarom moeten afrekenen over de als gevolg daarvan behaalde winst. In artikel 14ba, tweede lid, Wet Vpb 1969 is bepaald dat de overdragende partij de als gevolg van het eerste lid behaalde winst niet in aanmerking behoeft te nemen, als aan de volgende drie vereisten wordt voldaan:

- voor het bepalen van de winst bij de overdragende en de verkrijgende partij zijn dezelfde bepalingen van toepassing; en
- geen van de partijen kan aanspraak maken op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 Wet Vpb 1969, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten of op voortwenteling van voorheffingen op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969; en
- de latere heffing is verzekerd.

Als aan deze cumulatieve vereisten wordt voldaan en op grond van het tweede lid de winst niet in aanmerking behoeft te worden genomen, treedt de verkrijgende partij met betrekking tot al hetgeen in het kader van de bestuurlijke herindeling is verkregen in de plaats van de overdragende partij. Als niet aan de vereisten van het tweede lid wordt voldaan, biedt het derde lid ook nog de mogelijkheid om op verzoek de winst buiten aanmerking te laten. Hiervoor moeten de overdragende en de verkrijgende partij vóór de bestuurlijke herindeling een gezamenlijk verzoek doen bij de inspecteur. Als het verzoek wordt ingewilligd, worden hieraan voorwaarden verbonden. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook in deze situatie treedt de verkrijgende partij bij inwilliging van het verzoek met betrekking tot al hetgeen in het kader van de bestuurlijke herindeling is verkregen in de plaats van de overdragende partij, voor zover nadere voorwaarden hierop geen inbreuk maken. De voorwaarden die door mij in het algemeen hierbij worden gesteld, worden toegelicht in paragraaf 6.

3. Nadere omschrijving wettelijke begrippen

In deze paragraaf wordt het beleidsmatige kader geschetst van enkele in artikel 14ba Wet Vpb 1969 gehanteerde begrippen.

3.1. Bestuurlijke herindeling

Bestuurlijke herindeling ziet op samenvoegingen en splitsingen van gemeenten, provincies, en waterschappen. Een bestuurlijke herindeling vindt plaats aan de hand van de Wet algemene regels herindeling. De meest voorkomende vorm van bestuurlijke herindeling is de opheffing van enkele bestaande gemeenten waarbij één nieuwe gemeente tot stand komt (ook wel samenvoeging of fusie genoemd). Met deze samenvoeging van gemeenten is intussen voldoende ervaring opgedaan voor de vaststelling van zogenoemde standaardvoorwaarden en afdoening door de inspecteur. Vandaar de totstandkoming van dit beleidsbesluit.

3.2. Winst

Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteit is niet vereist dat met of bij de bestuurlijke herindeling positieve winst wordt behaald. Ook in de situatie dat de winst nihil of negatief is, kan om toepassing van de faciliteit worden verzocht. Als bij de bestuurlijke herindeling een negatieve winst wordt behaald, kan het zo zijn dat heffing niet is verzekerd. Voorwaarde 10 bevat een regeling die dit voorkomt. Zie voor een toelichting op deze voorwaarde paragraaf 6.



4. Tijdstip van bestuurlijke herindeling

Het tijdstip van de bestuurlijke herindeling is krachtens de Wet algemene regels herindeling 1 januari volgend op de dag van inwerkingtreding van de herindelingsregeling.² Deze keuze is door de wetgever met name gemaakt omwille van de financieel administratieve eenvoud.³

Anders dan bijvoorbeeld bij de fiscale begeleiding van een juridische fusie is er bij de bestuurlijke herindeling geen reden voor goedkeuring van zogenoemde fiscaal terugwerkende kracht. Deze goedkeuring van fiscale terugwerking bij een juridische fusie beoogt namelijk aansluiting mogelijk te maken bij de civielrechtelijke regeling voor juridische fusie, die toestaat dat bij de verantwoording van de fusie in de jaarrekening van de fuserende rechtspersonen terugwerking in aanmerking wordt genomen. Anders dan de civielrechtelijke regeling van juridische fusie kent de Wet algemene regels herindeling geen mogelijkheid van terugwerking wat betreft de financiële verslaglegging, maar stelt deze wet de datum van bestuurlijke herindeling, zoals hiervoor vermeld, met name ook met het oog op de financiële verslaglegging op een latere datum. De financiële verslaglegging van bestuurlijke herindeling kent dus geen terugwerking die reden geeft tot aansluitende fiscale terugwerking.

5. Goedkeuring aanspraken

5.1. Voortwentelingsaanspraken

De wettelijke plaatsvervangende door de verkrijgende partij geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die worden verkregen in het kader van de bestuurlijke herindeling (artikel 14ba, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969). Fiscale aanspraken die onvoldoende verbonden zijn met een bepaald vermogensbestanddeel blijven achter bij de overdragende partij 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 ik keur daarom aanvullend het volgende goed.

Goedkeuring

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

- de aanspraak op voortwenteling van een saldo aan rente op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969;
- de aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 Wet Vpb 1969;
- het saldo, bedoeld in artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 (deelnemingsverrekening);
- het saldo, bedoeld in artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969 (verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten);
- de aanspraak op voortwenteling van voorheffingen op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969.

Deze goedkeuring geldt slechts als de bestuurlijke herindeling plaatsvindt met toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 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.⁴ Als in concrete gevallen een dergelijk effect dreigt, zal de aanspraak niet kunnen overgaan, of zullen aanvullende voorwaarden worden gesteld. In een dergelijke situatie bericht de inspecteur de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag, 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 14ba Wet Vpb 1969 voorwaarden worden gesteld die, kort gezegd, regelen dat de verkrijgende partij de krachtens deze goedkeuring overgegangene aanspraken alleen in aanmerking kan nemen binnen de sfeer van de onderneming die van de overdragende partij is overgenomen. Gelijke voorwaarden worden ook gesteld bij de toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken.

² Artikel 1, onderdeel h, van de Wet Algemene regels herindeling.

³ Kamerstukken II 1980/81, 16 405, nr. 3, p. 4.

⁴ Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 5, blz. 10.



5.2. Achterwaartse verliesverrekening van de verkrijgende partij met voorherindelingswinst van de overdragende partij

5.2.1. Algemeen

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

Goedkeuring

1. Op verzoek keur ik goed dat bij de bestuurlijke herindeling in de zin van artikel 14ba, eerste lid, Wet Vpb 1969 het ná het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verlies van de verkrijgende partij kan worden verrekend met winst van de overdragende partij van het voorafgaande jaar, met overeenkomstige toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969.
2. Deze goedkeuring geldt slechts als de bestuurlijke herindeling plaatsvindt met toepassing van artikel 14ba, tweede of derde lid, Wet Vpb 1969, of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken.
3. De verkrijgende partij verklaart – voor zichzelf en als rechtsopvolger van de overdragende partij – schriftelijk aan de inspecteur belast met de aanslagregeling vennootschapsbelasting dat hij toepassing verzoekt van deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden aanvaard.
4. Verrekening van een verlies krachtens deze goedkeuring vindt plaats met inachtneming van de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. Als de berekening van de belastbare winst van de verkrijgende partij leidt tot een negatief bedrag, wordt de winst van de verkrijgende partij elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door elk van de herindelende partijen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een herindelende partij kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende partij tot uitdrukking komt.
- b. Een aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiend positief deel wordt, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de negatieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van herindelende partijen die geen aanspraak hebben op verrekening met winst van een aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling voorafgaand jaar, waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de negatieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige herindelende partijen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de negatieve delen plaats.
- c. De vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling behaalde winsten van de overdragende partij worden slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a. en b. bepaalde deel van het verlies van de verkrijgende partij dat betrekking heeft op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening uit anderen hoofde is beperkt. Deze verrekening is echter uitgesloten als dat verlies al is verrekend met winsten van de verkrijgende partij.
- d. Als verrekening van verlies overeenkomstig onderdeel c. heeft plaatsgevonden, vervalt de mogelijkheid dat verlies te verrekenen met winsten van de verkrijgende partij.

6. Toelichting op de voorwaarden

Zoals vermeld in paragraaf 2 is het buiten aanmerking laten van de winst in bepaalde gevallen alleen mogelijk onder door mij te stellen voorwaarden. Bijlage 1 bij dit besluit bevat de voorwaarden die door mij in het algemeen hierbij worden gesteld. Hierna wordt een toelichting gegeven op deze voorwaarden.

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

Als vermogen door de bestuurlijke herindeling verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat, kan de vennootschapsbelasting niet worden doorgeschoven en is heffing niet verzekerd. De fiscale faciliteit is dan alleen mogelijk door middel van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969. Hierbij verzekert voorwaarde 1 de heffing door te verplichten tot belaste herwaardering van het vermogen



waarop de belastingclaim met de bestuurlijke herindeling vervalt. Hierna volgt een toelichting op de werking van deze voorwaarde.

Onderlinge schuldverhoudingen

Onderlinge schuldverhoudingen verdwijnen door de eenwording die bestuurlijke herindeling door samenvoeging is (schuldvermenging). Als bij de crediteur de vordering is afgewaardeerd ten laste van de winst, verdwijnt met de schuldverhouding ook de mogelijkheid van belaste winstneming bij herstel van de debiteur. Voorwaarde 1, tweede lid, voorkomt dit claimverlies door te bepalen dat – kort gezegd – de debiteur belast winst moet nemen tot het bedrag dat bij de crediteur is afgewaardeerd. Winstneming wordt bij de debiteur voorgeschreven (in plaats van bij de crediteur) omdat de kennelijk insolvable debiteur in de regel zal beschikken over onverrekenbare verliezen waarmee de winstneming (indirect) kan worden verrekenbaar. Krachtens de tweede zin van het tweede lid blijft de verplichte afwaardering van de schuld achterwege bij samenloop met de artikelen 13b en 13ba Wet Vpb 1969. Ook deze artikelen richten zich tegen – kort gezegd – claimverlies bij afgewaardeerde vorderingen. Voor de volledigheid wijs ik erop dat de waarde in het economische verkeer van een vordering ook hoger kan zijn dan de nominale waarde, bijvoorbeeld door een rente die hoger is dan de markttrente. Verdwijnt een dergelijke vordering door de bestuurlijke herindeling dan moet deze overwaarde in de winst worden opgenomen, krachtens het eerste lid van voorwaarde 1. Aansluitend bij deze (hogere) waardering door de crediteur stelt de debiteur zijn schuld op de gelijke waarde, krachtens het tweede lid van voorwaarde 1. Ook een hogere waarde van een verdwijnende vordering wordt door voorwaarde 1 dus afgerekend, zowel bij de crediteur als bij de debiteur.

Overdracht aan een gedeeltelijk belastingplichtig lichaam

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

Voorwaarde 2: Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 2 regelt de situatie waarin onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling bij de overdragende partij een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969. Door voorwaarde 2 treedt de verkrijgende partij in de plaats van de overdragende partij met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

Om dit nader toe te lichten merk ik nog het volgende op.

Artikel 13ba Wet Vpb 1969 ziet op de situatie waarin een vordering op een deelneming ten laste van de winst is afgewaardeerd. Als de met deze vordering corresponderende schuld wordt omgezet in aandelen in de schuldenaar, de met de schuldvordering corresponderende schuld gaat functioneren als eigen vermogen of als de schuldvordering geheel of gedeeltelijk wordt prijsgegeven, moet de eerdere afwaardering door de schuldeiser worden teruggenomen. Winstneming kan op verzoek worden voorkomen door het bedrag van de terug te nemen afwaardering aan een opwaarderingsreserve toe te voegen. Als de deelneming in de schuldenaar vervolgens in waarde stijgt, moet tot het bedrag van de waardestijging een belaste vrijval van de opwaarderingsreserve plaatsvinden (artikel 13ba, vijfde lid, Wet Vpb 1969). Voor de waardestijging wordt niet alleen gekeken naar de aandelen in de schuldenaar die in het bezit zijn van belanghebbende, maar ook naar het bezit van met hem verbonden lichamen. Een overdracht van aandelen in de deelneming leidt in het algemeen niet tot vrijval van de opwaarderingsreserve. Zolang de aandelen van de deelneming binnen het concern blijven, kan het vijfde lid jaarlijks worden toegepast.

De opwaarderingsreserve is geen voor overdracht (overgang) vatbaar vermogensbestanddeel. De opwaarderingsreserve is bovendien zodanig subjectgebonden, dat ook een eventuele plaatsvervanging door de verkrijgende partij ten aanzien van de deelneming de opwaarderingsreserve niet doet overgaan naar de verkrijgende partij. Zonder nadere regeling blijft de opwaarderingsreserve dan ook achter bij de overdragende partij en is bij het verlenen van de faciliteit heffing niet verzekerd. Verzekering van heffing vindt plaats door voorwaarde 2, waarin is bepaald dat de verkrijgende partij ook wat betreft de opwaarderingsreserve in de plaats treedt van de overdragende partij.

Voorwaarde 2a: Innovatiebox

Voorwaarde 2a zorgt ervoor dat bij een gefaciliteerde bestuurlijke herindeling de toepassing van de innovatiebox ongewijzigd wordt voortgezet. De verkrijgende partij treedt voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox in de plaats van de overdragende partij.



Voorwaarde 3: Een herindelende partij bezit een deelneming waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt

Als verliesneming niet door goed koopmansgebruik wordt beheerst, kan zich oneigenlijk gebruik voordoen door verliesneming uit te stellen tot na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, bijvoorbeeld bij zogenoemde latente liquidatieverliezen. Kort gezegd zijn dit verliezen die bij liquidatie van een deelneming in aftrek komen (artikel 13d Wet Vpb 1969) en waarbij de onderneming van de deelneming al (bijna) is gestaakt. Krachtens voorwaarde 3 komen dergelijke latente liquidatieverliezen na de bestuurlijke herindeling slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe rekenen aan de onderneming waar de deelneming direct voorafgaand aan de bestuurlijke herindeling deel van uitmaakt. Een eventueel restant komt met dezelfde beperking in aftrek van de winst van de verkrijgende partij van de jaren aangewezen voor de wettelijke verliesverrekening (in artikel 20 Wet Vpb 1969). Bij deze aftrek wordt geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan het positieve belastbare bedrag van de verkrijgende partij van het desbetreffende jaar. Bij een vermindering van een aanslag over een voorafgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbare feit uit een later jaar stamt. Als bij afzonderlijke goedkeuring het winstverleden van de overdragende partij is meegegeven (zie paragraaf 5.2.), kan de aftrek van het boven bedoelde restant ook worden toegepast op de voorherindelingswinst van de overdragende partij (onder de beschreven beperkingen).

Voorwaarde 4: Earningsstripping

Voorwaarde 4 regelt de voortwenteling van saldi aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969 over het tijdstip van de bestuurlijke herindeling. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden.

Voorwaarde 5: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Winst uit buitenlandse onderneming kan zijn vrijgesteld door de zogenoemde objectvrijstelling (van afdeling 2.10a Wet Vpb 1969). 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:⁵

- a. Het resultaat van de objectvrijstelling van de verdwijnende rechtspersoon gaat bij juridische fusie over op de verkrijgende rechtspersoon.
- b. 1. Bij een 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.

Gezien de beoogde analogie met de regeling bij juridische fusie regelt voorwaarde 5 de samenloop met een latent stakingsverlies bij de objectvrijstelling op analoge wijze als de voor die samenloop geldende voorwaarde bij juridische fusie. Dit betekent dat net als bij een juridische fusie voorwaarde 5 de situatie van het latente stakingsverlies regelt 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 tijdstip van de bestuurlijke herindeling nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende partij en de overdragende partij (hierna: voorherindelingsverliezen) worden verrekend met de na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de verkrijgende partij behaalde winst (hierna: naherindelingswinst). De verrekening door de verkrijgende partij van de voorherindelingsverliezen met naherindelingswinst is aan voorwaarden gebonden. Het uitgangspunt hierbij is dat de verrekening van voorherindelingsverliezen uitsluitend mogelijk is met naherindelingswinst van de verkrijgende partij 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 naherindelingswinst van de verkrijgende partij aan de onderneming van de verkrijgende, respectievelijk de overdragende partij, zoals die vóór de bestuurlijke herindeling werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten moeten hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief worden geplaatst. De inspecteurs dienen bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten. Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het tijdstip van de bestuurlijke herindeling heen dient door de verkrijgende partij winstsplitsing te worden toegepast. Dit geldt ook ten aanzien van rechtsverhoudingen die als gevolg van de bestuurlijke herindeling teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de verkrijgende partij voorherindelingsverliezen over het

⁵ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, blz. 86.



tijdstip van de bestuurlijke herindeling heen wil verrekenen, winstsplitsing in de tijd in acht dient te worden genomen.

Voorwaarde 6, vierde lid, slotzin, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorherindelingsverliezen verbonden beperkingen bij toepassing van voorwaarde 6 onverminderd doorwerken. Denk bijvoorbeeld aan de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende partij als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag Wet Vpb 1969).

Voorwaarde 7: Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 7 regelt de overbrenging van deelnemingsverrekening over het tijdstip van de bestuurlijke herindeling. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet-kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op de deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van de op de voordelen uit die deelneming drukkende winstbelasting (artikel 13, negende lid, en artikel 23c Wet Vpb 1969). Onder bepaalde omstandigheden is deze verrekening echter beperkt en wordt het niet-verrekenende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting. De samenloop van een dergelijke overbrenging en bestuurlijke herindeling wordt door voorwaarde 7 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 6 voor de samenloop van verliesverrekening en bestuurlijke herindeling. 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 de deelnemingsverrekening geldt ook voor de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten van artikel 23d Wet Vpb 1969. 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 8a: Verrekening van voorheffingen

Voorwaarde 8a regelt de voortwenteling van voorheffingen op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 over het tijdstip van de bestuurlijke herindeling. Bedoeld is deze zoveel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de bestuurlijke herindeling 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 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 en het fiscale-eenheidsregime, zoals die is opgenomen in artikel 15ak Wet Vpb 1969 en artikel 12a Besluit fiscale eenheid 2003.

Voorwaarde 9: Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging van niet-verrekenende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) over het tijdstip van de bestuurlijke herindeling. Ook hier geldt dat verrekening over het tijdstip van bestuurlijke herindeling plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende partij, als voor de bronbelasting van de overdragende partij die door de verkrijgende partij is overgenomen door de aan de faciliteit verbonden plaatsvervangende.

Voorwaarde 10: Bestuurlijke herindeling met negatieve winst

De winst behaald met of bij de bestuurlijke herindeling kan ook buiten aanmerking blijven als het saldo van de stille en fiscale reserves negatief is, dus als met of bij de bestuurlijke herindeling een verlies wordt behaald. Door de faciliteit van artikel 14ba Wet Vpb 1969 en de daaraan verbonden doorschuif van boekwaarden wordt dit verlies van de overdragende partij dan doorgeschoven naar de verkrijgende partij. Zonder nadere voorwaarde kan dit buiten aanmerking gebleven verlies dat toerekenbaar is aan de onderneming van de overdragende partij worden verrekend met winsten die toerekenbaar zijn aan de onderneming van de verkrijgende partij, zodat resultaten worden gesaldeerd die feitelijk niet bij elkaar horen. Om dit te kunnen voorkomen bepaalt artikel 14ba, vierde lid, slotzin, Wet Vpb 1969 dat er ook voorwaarden gesteld kunnen worden als de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen op het tijdstip van de overgang lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen. Voorwaarde 10 ziet op deze situatie en voorkomt de ongewenste saldering van resultaten van verschillende ondernemingen door winstsplitsing voor te schrijven op vergelijkbare wijze als de winstsplitsing van voorwaarde 3 met betrekking tot doorgeschoven zogenoemde latente liquidatieverliezen en van voorwaarde 6 met betrekking tot verrekening van voorherindelingsverliezen van de verkrijgende partij. Voorwaarden 3 en 6 beogen, evenals voorwaarde 10, via de methode van winstsplitsing te voorkomen dat door de aan de herindelingsfaciliteit verbonden fiscale doorschuif resultaten worden gesaldeerd die feitelijk niet bij elkaar horen.



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

7.1. Indiening verzoeken

De overdragende partij en de verkrijgende partij moeten hun verzoek om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 vóór de bestuurlijke herindeling schriftelijk indienen bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van de overdragende partij. Belanghebbenden overleggen bij de indiening van hun verzoek de volgende stukken:

- a. de jaarrekening over het laatste boekjaar van de overdragende partij;
- b. het herindelingsvoorstel;
- c. een overzicht van de bestaande en de gewenste structuur;
- d. een berekening van elementen waarover wel zal moeten worden afgerekend;
- e. de reden(en) waarom belastingplichtigen menen niet te voldoen aan de vereisten van artikel 14ba, tweede lid, Wet Vpb 1969.

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

7.2. Omvang algemene toestemming aan de inspecteur

Ik verleen de inspecteurs een algemene toestemming om namens mij te beslissen op alle verzoeken om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 met betrekking tot de samenvoeging van gemeenten door bestuurlijke herindeling, met uitzondering van de navolgende situaties.

- a. Op het tijdstip van de bestuurlijke herindeling zijn voor het bepalen van de winst bij de overdragende partij en de verkrijgende partij niet dezelfde bepalingen van toepassing.
- b. De inspecteur is van mening dat het verzoek:
 1. slechts kan worden ingewilligd onder het stellen van één of meer andere voorwaarden dan opgenomen in dit besluit (hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarbij tot de overgedragen onderneming lidmaatschapsrechten of bewijzen van deelgerechtigdheid behoren);
 2. moet worden afgewezen omdat vanwege een andere reden dan het besluit vermeldt niet is voldaan aan de in de wet gestelde vereisten of omdat de heffing of invordering door de voorwaarden onvoldoende zijn verzekerd.

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

In de gevallen waarin de inspecteur op grond van de algemene toestemming het verzoek toewijst, doet hij dit onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 van dit besluit.

7.4. Verzoeken die niet onder de algemene toestemming vallen

Valt het verzoek niet onder de in paragraaf 7.2. van dit besluit aan de inspecteur verleende toestemming tot het afdoen van verzoeken, dan zendt de inspecteur het verzoek met zijn ambtsbericht zo spoedig mogelijk door naar Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

8. Te laat ingediende verzoeken

8.1. Algemeen

Als het verzoek om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 na de bestuurlijke herindeling is ingediend, kan de fiscale faciliteit niet meer op grond van deze bepaling plaatsvinden: er wordt immers niet voldaan aan het in artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 opgenomen vereiste dat het verzoek vóór de bestuurlijke herindeling moet zijn ingediend.

8.2. Goedkeuring en voorwaarden

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 te laat is ingediend, heb ik goedkeurend beleid ontwikkeld op basis waarvan alsnog een faciliteit kan worden verleend. Dit goedkeurende beleid is slechts van toepassing als:

- a. aan alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 14ba Wet Vpb 1969 wordt voldaan, met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de bestuurlijke herindeling moet zijn gedaan; en
- b. de overdracht van de onderneming bij de overdragende partij of verkrijgende partij niet heeft



geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag, waarbij een belaste overdracht uitgangspunt is geweest.

Aan de goedkeuring worden voorwaarden verbonden die gelijk zijn aan de voorwaarden die worden gesteld bij de toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969. Ook wordt in de goedkeuring de voorwaarde opgenomen dat de verkrijgende partij in de plaats treedt van de overdragende partij en is een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

8.3. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moet de verkrijgende partij, voor zichzelf en als rechtsopvolger van de overdragende partij, een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de verkrijgende partij.

8.4. Toestemming aan de inspecteur

Als wordt voldaan aan de in paragraaf 8.2, onder a en b, genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming om een goedkeuring te verlenen, onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 2 van dit besluit. In het geval een verzoek om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 te laat is ingediend, neemt de inspecteur – voordat hij het verzoek afwijst – contact op met de indiener(s) van het verzoek en vraagt of de indiener gebruik wenst te maken van de in deze paragraaf getroffen goedkeurende regeling.

9. Inwerkingtreding

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

10. Citeertitel

Dit besluit wordt aangeduid als: Beleidsbesluit samenvoeging gemeenten en vennootschapsbelasting.

Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 11 september 2024

*De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,
H.G. Roodbeen,
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*

Overzicht bijlagen:

- bijlage 1: Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969 (samenvoeging door bestuurlijke herindeling)
- bijlage 2: Voorwaarden voor de fiscale begeleiding bij een te laat ingediend verzoek om toepassing van artikel 14ba, derde lid, Wet Vpb 1969



BIJLAGE 1. VOORWAARDEN VOOR DE TOEPASSING VAN ARTIKEL 14BA, DERDE LID, VAN DE WET OP DE VENNOOTSCHAPSBELASTING 1969 (SAMENVOEGING DOOR BESTUURLIJKE HERINDELING)

Gebruikte begrippen en afkortingen

In de voorwaarden worden de volgende begrippen en afkortingen gebruikt.

| | |
|---|--|
| <i>Wet Vpb 1969</i> | Wet op de vennootschapsbelasting 1969 |
| <i>bestuurlijke herindeling</i> | een bestuurlijke herindeling of herschikking in de zin van artikel 14ba Wet Vpb 1969 |
| <i>herindelingsregeling</i> | een wet, een algemene maatregel van bestuur of een besluit als bedoeld in de artikelen 3 en 13 van de Wet algemene regels herindeling tot wijziging van de gemeentelijke of de provinciale indeling of tot grenscorrectie alsmede een samenstel van gelijklopende besluiten als bedoeld in artikel 3 van de Wet algemene regels herindeling tot het vaststellen van een grenscorrectie |
| <i>overdragende partij</i> | een of meer gemeenten die in het kader van samenvoeging door bestuurlijke herindeling hun vermogensbestanddelen overdragen |
| <i>verkrijgende partij</i> | een gemeente die in het kader van samenvoeging door bestuurlijke herindeling vermogensbestanddelen verkrijgt |
| <i>herindelende partij</i> | een overdragende partij, dan wel de verkrijgende partij (gezamenlijk: herindelende partijen) |
| <i>tijdstip van de bestuurlijke herindeling</i> | het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende partij te komen |
| <i>onderneming</i> | de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende partij die tezamen een (materiële) onderneming in de zin van de Wet IB 2001 vormen |

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de bestuurlijke herindeling ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de bestuurlijke herindeling verdwijnen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige zin vindt geen toepassing voor zover ten aanzien van de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba Wet Vpb 1969 in aanmerking is genomen bij de herindelende partij die de schuldvordering houdt, of bij een met hem verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969.

Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 2

Als onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling bij de overdragende partij een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, treedt de verkrijgende partij in de plaats van de overdragende partij met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

Innovatiebox

Voorwaarde 2a

De verkrijgende partij treedt voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox in de plaats van de overdragende partij.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 3

1. Als op de datum van de dagtekening van de koninklijke boodschap behorend bij het wetsvoorstel inzake de bestuurlijke herindeling, tot het vermogen van een herindelende partij 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 partij van na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens

artikel 13d Wet Vpb 1969 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 tijdstip van de bestuurlijke herindeling behoorde.

3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende partij van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, 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 partij kan plaatsvinden met winst van de overdragende partij van vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de overdragende partij, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
6. 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.
7. Als op de datum van de dagtekening van de koninklijke boodschap behorend bij het wetsvoorstel inzake de bestuurlijke herindeling tot het vermogen van een herindelende partij een onderneming behoort waarop artikel 13e Wet Vpb 1969 van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende partij na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling krachtens artikel 13e Wet Vpb 1969 in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Earningsstripping

Voorwaarde 4

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 komen de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling ontstane saldi aan renten (hierna: voorherindelingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling voor zover:
 - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
 - b. bij de partij bij wie de voorherindelingsrenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de bestuurlijke herindeling niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Indien de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende partij lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de herindelende partijen met voorherindelingsrenten gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt berekend alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden, komen voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling bij een herindelende partij ontstane voortgewentelde saldi aan renten in aftrek bij het bepalen van de winst van de verkrijgende partij tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule $(rhp/rt) \times rvp$ waarbij wordt verstaan onder:
rhp: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de herindelende partij met voorherindelingsrenten, berekend alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden;
rt: de totale ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de herindelende partijen met voorherindelingsrenten gezamenlijk berekend alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden;
rvp: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende partij.
3. Indien bij een herindelende partij het bedrag aan voorherindelingsrenten 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 herindelende partijen met een na toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan voorherindelingsrenten, met dien verstande dat bij toepassing van die formule *rvp* ten hoogste gelijk is aan *rt*. Indien bij een herindelende partij het resterende bedrag aan voorherindelingsrenten 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 voorherindelingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorherindelingsrenten 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, Wet Vpb 1969 het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 5

1. Als binnen drie jaar na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969, vindt afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 toepassing met inachtneming van de volgende leden.
2. Artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van de overdragende partij door de verkrijgende partij.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende partij aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969, wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende partij en een stakingsverlies van de overdragende partij.
5. Een krachtens het vorige lid berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i Wet Vpb 1969 in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de desbetreffende herindelende partij 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 Wet Vpb 1969 op vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verliezen (hierna: voorherindelingsverliezen) vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende partij wordt elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door elk van de herindelende partijen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een herindelende partij kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende partij tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende partij 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 herindelende partijen die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verliezen, waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige herindelende partijen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de positieve delen plaats.
4. De vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verliezen van de verkrijgende partij worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en het derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende partij dat betrekking heeft op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de verkrijgende partij 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 overdragende partij overgaan op de verkrijgende partij, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende partij dat betrekking heeft op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
6. De verrekening van een voorherindelingsverlies van een herindelende partij met de winst die volgens het tweede en het derde lid is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de desbetreffende herindelende partij gedreven onderneming, vindt plaats tot maximaal het op basis van de tweede zin aan die onderneming toe te rekenen deel van het bedrag dat bij de verkrijgende partij in een jaar op basis van artikel 20, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 aan verlies kan worden verrekend.
Het bedrag dat bij de verkrijgende partij in een jaar op basis van artikel 20, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 aan verlies kan worden verrekend, wordt toegerekend aan de ondernemingen die



vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling werden gedreven door de herindelende partijen met te verrekenen voorherindelingsverliezen naar verhouding van de aan die ondernemingen volgens het tweede en derde lid toe te rekenen winst van de verkrijgende partij.

7. Indien het bedrag aan voorherindelingsverliezen geleden door een herindelende partij lager is dan het bedrag dat op grond van het zesde lid maximaal kan worden verrekend, wordt het verschil tussen die bedragen verdeeld over de ondernemingen die vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling werden gedreven door herindelende partijen met een na toepassing van het zesde lid resterend bedrag aan voorherindelingsverliezen naar verhouding van de na toepassing van het zesde lid resterende aan die ondernemingen toe te rekenen winst van de verkrijgende partij, en vindt verrekening van het resterende bedrag aan voorherindelingsverlies van een herindelende partij met de resterende aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door die partij gedreven onderneming toe te rekenen winst van de verkrijgende partij plaats tot maximaal het aldus toegerekende bedrag. Indien het resterende bedrag aan voorherindelingsverliezen geleden door een herindelende partij 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 bedragen.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 7

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende partij krachtens artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 uit het jaar voorafgaande aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, 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, Wet Vpb 1969, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de verkrijgende partij 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, Wet Vpb 1969 overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de overdragende partij overgaat op de verkrijgende partij, 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, Wet Vpb 1969 uit het jaar voorafgaande aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 7.

Verrekening van voorheffingen

Voorwaarde 8a

1. Voor de toepassing van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 worden de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geheven voorheffingen die zijn voortgewenteld naar het jaar waarin het tijdstip van de bestuurlijke herindeling is gelegen (hierna: voorherindelingsvoorheffingen) verrekend met een aanslag van de verkrijgende partij van een jaar voor zover:
 - a. bij de verkrijgende partij in dat jaar ruimte bestaat voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen; en
 - b. bij de herindelende partij van wie de voorheffingen zijn geheven in dat jaar ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen zou bestaan als de bestuurlijke herindeling niet zou hebben plaatsgevonden.
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 het 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 partij dat is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de desbetreffende herindelende partij gedreven onderneming vermindert met een met de belastbare winst van de verkrijgende partij verrekend voorherindelingsverlies van de desbetreffende herindelende partij en vermenigvuldigd met het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969.



4. Indien de ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen bij de verkrijgende partij, bedoeld in het tweede lid, lager is dan de ruimte, bedoeld in het derde lid, die hiervoor bij de herindelende partijen met voorherindelingsvoorheffingen gezamenlijk zou bestaan indien de bestuurlijke herindeling niet zou hebben plaatsgevonden, worden voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de bij een herindelende partij geheven voorheffingen verrekend met een aanslag van de verkrijgende partij tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule $(bhp/bt) \times vpbvp$ waarbij wordt verstaan onder:
bhp: het bedrag aan winst van de verkrijgende partij dat is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de desbetreffende herindelende partij gedreven onderneming verminderd met een met de belastbare winst van de verkrijgende partij verrekend voorherindelingsverlies van de desbetreffende herindelende partij;
bt: het bedrag aan winst van de verkrijgende partij dat is toe te rekenen aan de ondernemingen van de herindelende partijen met voorherindelingsvoorheffingen gezamenlijk verminderd met een met de belastbare winst van de verkrijgende partij verrekend voorherindelingsverlies van die herindelende partijen gezamenlijk;
vpbvp: het bedrag, bedoeld in het tweede lid.
5. Indien met betrekking tot een herindelende partij het bedrag aan voorherindelingsvoorheffingen lager is dan het bedrag dat op grond van de formule, bedoeld in het vierde lid, kan worden verrekend, wordt het verschil tussen die bedragen (resterende voorheffingsruimte) verdeeld over de herindelende partijen met een na toepassing van het vierde lid resterend bedrag aan voorherindelingsvoorheffingen. De verdeling wordt berekend op basis van de formule in het vierde lid, met dien verstande dat bij toepassing van die formule *vpbvrp* gelijk is aan de resterende voorheffingsruimte.
6. Indien met betrekking tot een herindelende partij na toepassing van het vijfde lid resterende voorheffingsruimte bestaat, wordt het vijfde lid opnieuw toegepast, met dien verstande dat bij toepassing van de formule *vpbvrp* gelijk is aan die resterende voorheffingsruimte.
7. De winsttoerekening, bedoeld in het derde en vierde lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6, tweede lid, waarbij de aan een onderneming toegerekende winst niet lager wordt gesteld dan nihil.

Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 9

1. De voortwenteling van niet-verrekenende bronbelasting van een herindelende partij krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, 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 tijdstip van de bestuurlijke herindeling gedreven onderneming van de herindelende partij 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.

Bestuurlijke herindeling met negatieve winst

Voorwaarde 10

1. Als op het tijdstip van de bestuurlijke herindeling de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van de overdragende partij lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende partij van na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling.
2. Voor zover uit hoofde van een vermogensbestanddeel dat op het tijdstip van de bestuurlijke herindeling tot het vermogen van de overdragende partij behoort, na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling een negatief voordeel wordt genoten en dit negatieve voordeel verband houdt met de in het eerste lid bedoelde lagere waarde, komt dit negatieve voordeel slechts in aftrek tot het bedrag van de (overige) winst dat is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij gedreven onderneming.
3. Het resterende bedrag wordt als negatief voordeel in aanmerking genomen bij de bepaling van de winst van de verkrijgende partij van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er in het desbetreffende jaar winst is toe te



rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij gedreven onderneming en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van het desbetreffende jaar.

4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
5. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende partij kan plaatsvinden met voorherindelingswinst van de overdragende partij, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van de overdragende partij. De termijn van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 is hierop van toepassing.
6. Voor zover een negatief voordeel op het belastbare bedrag van een voorafgaand jaar in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.



BIJLAGE 2. VOORWAARDEN VOOR DE FISCALE BEGELEIDING BIJ EEN TE LAAT INGEDIEND VERZOEK OM TOEPASSING ARTIKEL 14BA, DERDE LID, WET VPB 1969

Gebruikte begrippen en afkortingen

In de voorwaarden worden de volgende begrippen en afkortingen gebruikt.

| | |
|---|--|
| <i>Wet Vpb 1969</i> | Wet op de vennootschapsbelasting 1969 |
| <i>bestuurlijke herindeling</i> | een bestuurlijke herindeling of herschikking in de zin van artikel 14ba Wet Vpb 1969 |
| <i>herindelingsregeling</i> | een wet, een algemene maatregel van bestuur of een besluit als bedoeld in de artikelen 3 en 13 van de Wet algemene regels herindeling tot wijziging van de gemeentelijke of de provinciale indeling of tot grenscorrectie alsmede een samenstel van gelijklopende besluiten als bedoeld in artikel 3 van de Wet algemene regels herindeling tot het vaststellen van een grenscorrectie |
| <i>overdragende partij</i> | een of meer gemeenten die in het kader van samenvoeging door bestuurlijke herindeling hun vermogensbestanddelen overdragen |
| <i>verkrijgende partij</i> | een gemeente die in het kader van samenvoeging door bestuurlijke herindeling vermogensbestanddelen verkrijgt |
| <i>herindelende partij</i> | een overdragende partij, dan wel de verkrijgende partij (gezamenlijk: herindelende partijen) |
| <i>tijdstip van de bestuurlijke herindeling</i> | het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende partij te komen |
| <i>onderneming</i> | de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende partij die tezamen een (materiële) onderneming in de zin van de Wet IB 2001 vormen |

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de bestuurlijke herindeling ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de bestuurlijke herindeling verdwijnen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige zin vindt geen toepassing voor zover ten aanzien van de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba Wet Vpb 1969 in aanmerking is genomen bij de herindelende partij die de schuldvordering houdt, of bij een met hem verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969.

Opwaarderingsreserve

Voorwaarde 2

Als onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling bij de overdragende partij een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, treedt de verkrijgende partij in de plaats van de overdragende partij met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

Innovatiebox

Voorwaarde 2a

De verkrijgende partij treedt voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox in de plaats van de overdragende partij.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 3

1. Als op de datum van de dagtekening van de koninklijke boodschap behorend bij het wetsvoorstel inzake de bestuurlijke herindeling, tot het vermogen van een herindelende partij 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 partij van na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d Wet Vpb 1969 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 tijdstip van de bestuurlijke herindeling behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende partij van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, 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 partij kan plaatsvinden met winst van de overdragende partij van vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de overdragende partij, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
 6. 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.
 7. Als op de datum van de dagtekening van de koninklijke boodschap behorend bij het wetsvoorstel inzake de bestuurlijke herindeling tot het vermogen van een herindelende partij een onderneming behoort waarop artikel 13e Wet Vpb 1969 van toepassing is, zijn de vorige leden van deze voorwaarde van overeenkomstige toepassing op een in verband met die onderneming door de verkrijgende partij na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling krachtens artikel 13e Wet Vpb 1969 in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Earningsstripping

Voorwaarde 4

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 komen de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling ontstane saldi aan renten (hierna: voorherindelingsrenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling voor zover:
 - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
 - b. bij de partij bij wie de voorherindelingsrenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de bestuurlijke herindeling niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Indien de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende partij lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de herindelende partijen met voorherindelingsrenten gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt berekend alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden, komen voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling bij een herindelende partij ontstane voortgewentelde saldi aan renten in aftrek bij het bepalen van de winst van de verkrijgende partij tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule $(rhp/rt) \times rvp$ waarbij wordt verstaan onder:
 - rhp*: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de herindelende partij met voorherindelingsrenten, berekend alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden;
 - rt*: de totale ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de herindelende partijen met voorherindelingsrenten gezamenlijk berekend alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden;
 - rvp*: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende partij.
3. Indien bij een herindelende partij het bedrag aan voorherindelingsrenten 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 herindelende partijen met een na toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan voorherindelingsrenten, met dien verstande dat bij toepassing van die formule *rvp* ten hoogste gelijk is aan *rt*. Indien bij een herindelende partij het resterende bedrag aan voorherindelingsrenten 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 voorherindelingsrenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorherindelingsrenten 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, Wet Vpb 1969 het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 5

1. Als binnen drie jaar na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969, vindt afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 toepassing met inachtneming van de volgende leden.
2. Artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 vindt geen toepassing op de voortzetting van de activiteiten van de overdragende partij door de verkrijgende partij.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende partij aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969, wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende partij en een stakingsverlies van de overdragende partij.
5. Een krachtens het vorige lid berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i Wet Vpb 1969 in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de desbetreffende herindelende partij 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 Wet Vpb 1969 op vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verliezen (hierna: voorherindelingsverliezen) vindt verrekening plaats met in achtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende partij wordt elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door elk van de herindelende partijen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de bestuurlijke herindeling niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een herindelende partij kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende partij tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende partij 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 herindelende partijen die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verliezen, waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige herindelende partijen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de positieve delen plaats.
4. De vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geleden verliezen van de verkrijgende partij worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en het derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende partij dat betrekking heeft op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de verkrijgende partij 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 overdragende partij overgaan op de verkrijgende partij, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende partij dat betrekking heeft op de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
6. De verrekening van een voorherindelingsverlies van een herindelende partij met de winst die volgens het tweede en het derde lid is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de desbetreffende herindelende partij gedreven onderneming, vindt plaats tot maximaal het op basis van de tweede zin aan die onderneming toe te rekenen deel van het bedrag dat bij de verkrijgende partij in een jaar op basis van artikel 20, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 aan verlies kan worden verrekend.
Het bedrag dat bij de verkrijgende partij in een jaar op basis van artikel 20, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 aan verlies kan worden verrekend, wordt toegerekend aan de ondernemingen die vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling werden gedreven door de herindelende partijen



met te verrekenen voorherindelingsverliezen naar verhouding van de aan die ondernemingen volgens het tweede en derde lid toe te rekenen winst van de verkrijgende partij.

7. Indien het bedrag aan voorherindelingsverliezen geleden door een herindelende partij lager is dan het bedrag dat op grond van het zesde lid maximaal kan worden verrekend, wordt het verschil tussen die bedragen verdeeld over de ondernemingen die vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling werden gedreven door herindelende partijen met een na toepassing van het zesde lid resterend bedrag aan voorherindelingsverliezen naar verhouding van de na toepassing van het zesde lid resterende aan die ondernemingen toe te rekenen winst van de verkrijgende partij, en vindt verrekening van het resterende bedrag aan voorherindelingsverlies van een herindelende partij met de resterende aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door die partij gedreven onderneming toe te rekenen winst van de verkrijgende partij plaats tot maximaal het aldus toegerekende bedrag. Indien het resterende bedrag aan voorherindelingsverliezen geleden door een herindelende partij 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 bedragen.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 7

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende partij krachtens artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 uit het jaar voorafgaande aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, 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, Wet Vpb 1969, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de verkrijgende partij gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstplitsing van voorwaarde 6.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.
5. Als het recht op deelnemingsverrekening van de overdragende partij overgaat op de verkrijgende partij, 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, Wet Vpb 1969 uit het jaar voorafgaande aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 7.

Verrekening van voorheffingen

Voorwaarde 8a

1. Voor de toepassing van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 worden de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling geheven voorheffingen die zijn voortgewenteld naar het jaar waarin het tijdstip van de bestuurlijke herindeling is gelegen (hierna: voorherindelingsvoorheffingen) verrekend met een aanslag van de verkrijgende partij van een jaar voor zover:
 - a. bij de verkrijgende partij in dat jaar ruimte bestaat voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen; en
 - b. bij de herindelende partij van wie de voorheffingen zijn geheven in dat jaar ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen zou bestaan als de bestuurlijke herindeling niet zou hebben plaatsgevonden.
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 het 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 partij dat is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de desbetreffende herindelende partij gedreven onderneming verminderd met een met de belastbare winst van de verkrijgende partij verrekend voorherindelingsverlies van de desbetreffende herindelende partij en vermenigvuldigd met het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969.
4. Indien de ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen bij de verkrijgende

partij, bedoeld in het tweede lid, lager is dan de ruimte, bedoeld in het derde lid, die hiervoor bij de herindelende partijen met voorherindelingsvoorheffingen gezamenlijk zou bestaan indien de bestuurlijke herindeling niet zou hebben plaatsgevonden, worden voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de bij een herindelende partij geheven voorheffingen verrekend met een aanslag van de verkrijgende partij tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule $(bhp/bt) \times vpbvp$ waarbij wordt verstaan onder:

bhp: het bedrag aan winst van de verkrijgende partij dat is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de desbetreffende herindelende partij gedreven onderneming verminderd met een met de belastbare winst van de verkrijgende partij verrekend voorherindelingsverlies van de desbetreffende herindelende partij;

bt: het bedrag aan winst van de verkrijgende partij dat is toe te rekenen aan de ondernemingen van de herindelende partijen met voorherindelingsvoorheffingen gezamenlijk verminderd met een met de belastbare winst van de verkrijgende partij verrekend voorherindelingsverlies van die herindelende partijen gezamenlijk;

vpbv: het bedrag, bedoeld in het tweede lid.

5. Indien met betrekking tot een herindelende partij het bedrag aan voorherindelingsvoorheffingen lager is dan het bedrag dat op grond van de formule, bedoeld in het vierde lid, kan worden verrekend, wordt het verschil tussen die bedragen (resterende voorheffingsruimte) verdeeld over de herindelende partijen met een na toepassing van het vierde lid resterend bedrag aan voorherindelingsvoorheffingen. De verdeling wordt berekend op basis van de formule in het vierde lid, met dien verstande dat bij toepassing van die formule *vpbv* gelijk is aan de resterende voorheffingsruimte.
6. Indien met betrekking tot een herindelende partij na toepassing van het vijfde lid resterende voorheffingsruimte bestaat, wordt het vijfde lid opnieuw toegepast, met dien verstande dat bij toepassing van de formule *vpbv* gelijk is aan die resterende voorheffingsruimte.
7. De winsttoerekening, bedoeld in het derde en vierde lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6, tweede lid, waarbij de aan een onderneming toegerekende winst niet lager wordt gesteld dan nihil.

Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 9

1. De voortwenteling van niet-verrekende bronbelasting van een herindelende partij krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het tijdstip van de bestuurlijke herindeling, 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 tijdstip van de bestuurlijke herindeling gedreven onderneming van de herindelende partij 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.

Bestuurlijke herindeling met negatieve winst

Voorwaarde 10

1. Als op het tijdstip van de bestuurlijke herindeling de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van de overdragende partij lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende partij van na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling.
2. Voor zover uit hoofde van een vermogensbestanddeel dat op het tijdstip van de bestuurlijke herindeling tot het vermogen van de overdragende partij behoort, na het tijdstip van de bestuurlijke herindeling een negatief voordeel wordt genoten en dit negatieve voordeel verband houdt met de in het eerste lid bedoelde lagere waarde, komt dit negatieve voordeel slechts in aftrek tot het bedrag van de (overige) winst dat is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij gedreven onderneming.
3. Het resterende bedrag wordt als negatief voordeel in aanmerking genomen bij de bepaling van de winst van de verkrijgende partij van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er in het desbetreffende jaar winst is toe te rekenen aan de vóór het tijdstip van de bestuurlijke herindeling door de overdragende partij



gedreven onderneming en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van het desbetreffende jaar.

4. De toerekening bedoeld in de vorige leden vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
5. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende partij kan plaatsvinden met voorherindelingswinst van de overdragende partij, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van de overdragende partij. De termijn van artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969 is hierop van toepassing.
6. Voor zover een negatief voordeel op het belastbare bedrag van een voorafgaand jaar in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.

Indeplaatstreding

Voorwaarde 11

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

Aanvaardingsvoorwaarde

Voorwaarde 12

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