



Vennootschapsbelasting. Juridische afsplitsing; toepassing artikel 14a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Besluit juridische afsplitsing 2025)

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek
Besluit van 21 augustus 2025, nr. 2025-219642

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid voor de juridische afsplitsing in de vennootschapsbelasting en vervangt het besluit van 12 augustus 2022, nr. 2022-188692, (Stc. 2022, 22290). Met de actualisering van dit besluit is het volgende gewijzigd. Dit besluit bevat geen tekstblokken meer voor de inspecteur. De beleidsmatige onderdelen van deze tekstblokken zijn in het huidige besluit verwerkt in de hoofdtekst van het besluit, een inhoudelijke beleidswijziging is niet beoogd. Paragraaf 3.3 verduidelijkt dat met het afgeven van een beschikking op grond van artikel 14a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de inspecteur geen zekerheid verstrekt over de zogenoemde ontgaanstoets van artikel 14a, zesde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De toelichting op artikel 13ca van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is vervallen, omdat de kans klein is dat deze met ingang van 2006 vervallen bepaling via het overgangsrecht nog toepassing vindt. In paragraaf 7.2. geldt geen beperking meer voor de algemene toestemming van de inspecteur voor situaties waarbij de afsplitsende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon de rechtsvorm heeft van een coöperatie. Voor de situatie dat de verkrijgende rechtspersoon valt onder artikel 9, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de afsplitsende rechtspersoon niet, is in paragraaf 7.3.2. een (aanvullende) voorwaarde opgenomen. Paragraaf 8 over het meegeven van verliezen is zo geherformuleerd dat als voldaan wordt aan de voorwaarden, de goedkeurende regeling direct van toepassing is. Een voorafgaande beslissing door de inspecteur is niet meer vereist. Door deze aanpassing is het beleid voor het meegeven van verliezen bij juridische afsplitsing nu procedureel gelijk aan dit beleid bij de andere reorganisatiefaciliteiten. De inhoudelijke voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring zijn ongewijzigd. Paragraaf 8.5 'Andere subjectgebonden aanspraken' is nieuw toegevoegd. In paragraaf 9.2 is verduidelijkt dat de goedkeuring met betrekking tot te late verzoeken vervalt door het onherroepelijk worden van een aanslag die is vastgesteld met inachtneming van een belaste overdracht. Daarnaast bevat het besluit enkele redactionele wijzigingen.

1. Inleiding

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

In de paragrafen 2 tot en met 6 van dit besluit staat mijn beleid voor de toepassing van artikel 14a Wet Vpb 1969. Hier wordt onder andere ingegaan op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969. Deze voorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 van dit besluit. Met nadruk wijs ik erop dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat de voorwaarden worden gewijzigd of aangevuld 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 14a, 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.

Paragraaf 8 bevat het beleid voor het meegeven van verliezen van de afsplitsende rechtspersoon aan de verkrijgende rechtspersoon, wanneer als rechtstreeks gevolg van een juridische afsplitsing de belastingplicht van de afsplitsende rechtspersoon eindigt.

In paragraaf 9 is het beleid opgenomen over te laat ingediende verzoeken om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969.

Paragraaf 10 geeft aan welk besluit is ingetrokken.



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

Paragraaf 12 bevat de citeertitel.

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

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Awb	Algemene wet bestuursrecht
Bvdb 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
BW	Burgerlijk Wetboek
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
afsplitsing	een splitsing waarbij de splitsende rechtspersoon blijft bestaan als bedoeld in artikel 14a Wet Vpb 1969
afsplitsende rechtspersoon	de rechtspersoon die in het kader van een afsplitsing vermogensbestanddelen overdraagt
verkrijgende rechtspersoon	de rechtspersoon die in het kader van een afsplitsing vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 waartoe deze rechtspersoon (eventueel) behoort
overgedragen onderneming	de in het kader van de afsplitsing overgedragen dan wel reeds vóór het afsplitsingstijdstip aanwezige vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon
afsplitsingstijdstip	het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen

2. Systematiek van de regeling

Voor de vennootschapsbelasting wordt de afsplitsende rechtspersoon geacht de afgesplitste vermogensbestanddelen te hebben vervreemd aan de verkrijgende rechtspersoon (artikel 14a, eerste lid, Wet Vpb 1969). Daardoor ontstaat een situatie die overeenkomst vertoont met de bedrijfsfusie. De afsplitsende rechtspersoon zal moeten afrekenen over de meerwaarden die besloten liggen in de overgedragen vermogensbestanddelen, en over de daarmee samenhangende fiscale reserves, als geen mogelijkheid zou bestaan om de fiscale claim geheel of ten dele door te schuiven. Omdat er fiscaalrechtelijk sprake is van een overdracht, zal in dit besluit en in de voorwaarden zo veel mogelijk de term overdracht en niet de term overgang worden gebruikt.

In artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb 1969 is bepaald dat de afsplitsende rechtspersoon de als gevolg van het eerste lid behaalde winst niet in aanmerking hoeft te nemen, als aan de volgende vereisten wordt voldaan:

- voor het bepalen van de winst bij de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon zijn dezelfde bepalingen van toepassing;
- bij de verkrijgende rechtspersoon bestaat geen aanspraak 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;
- de afsplitsende rechtspersoon niet aanspraak kan maken op toepassing van de innovatiebox; en
- de latere heffing is verzekerd.

Als aan deze cumulatieve vereisten wordt voldaan en door het tweede lid de winst buiten aanmerking wordt gelaten, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de afsplitsing is verkregen.

Als niet aan de vereisten van het tweede lid wordt voldaan, biedt het derde lid de mogelijkheid de winst buiten aanmerking te laten. Hiervoor moeten de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon vóór de civielrechtelijke afsplitsing een gezamenlijk verzoek indienen bij de inspecteur. Als het verzoek wordt ingewilligd, worden hieraan voorwaarden verbonden. De inspecteur beslist op

het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook in deze situatie treedt de verkrijgende rechtspersoon bij inwilliging van het verzoek met betrekking tot al hetgeen in het kader van de afsplitsing is verkregen in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon, voor zover nadere voorwaarden hierop geen inbreuk maken. De voorwaarden die door mij in het algemeen hierbij worden gesteld, worden toegelicht in paragraaf 6.

De faciliteit van het tweede en derde lid geldt niet voor elke overgang onder algemene titel in het kader van een afsplitsing. Zo geldt de beperking dat de afsplitsende en de verkrijgende rechtspersoon zijn gevestigd in Nederland, of in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, Wet IB 2001 zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (artikel 14a, elfde lid, Wet Vpb 1969). De fictieve vestigingsplaats van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 vindt hierbij geen toepassing. Voor de volledigheid merk ik hier nog op dat ook bij een afsplitsing naar een buiten Nederland gevestigde verkrijgende rechtspersoon voldaan kan zijn aan de vereisten van het tweede lid. Wel zal zich bij een buiten Nederland gevestigde verkrijger regelmatig de situatie voordoen dat het overgedragen vermogen bij de buitenlandse verkrijger geheel of gedeeltelijk niet is onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting. Heffing is dan niet verzekerd en een faciliteit is dan alleen mogelijk met toepassing van 14a, derde lid, Wet Vpb 1969.

Krachtens het zesde lid wordt de faciliteit van het tweede en derde lid van artikel 14a Wet Vpb 1969 niet verleend als de afsplitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstel van belastingheffing. Zie in dit verband paragraaf 3.3.

3. Nadere omschrijving wettelijke begrippen

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

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

Artikel 14a Wet Vpb 1969 geldt zowel voor afsplitsing naar Nederlands recht als voor afsplitsing naar buitenlands recht. Wel is de afsplitsing naar Nederlands recht leidend in die zin, dat de inhoud die naar Nederlands recht toekomt aan het begrip overgang onder algemene titel en het begrip afsplitsing beslissend is voor de vraag of een buitenlandse rechtshandeling kwalificeert als overgang onder algemene titel in het kader van afsplitsing in de zin van artikel 14a Wet Vpb 1969.

De afsplitsing naar Nederlands recht is “de rechtshandeling waarbij het vermogen of een deel daarvan van een rechtspersoon die bij de splitsing niet ophoudt te bestaan onder algemene titel overeenkomstig de aan de akte van splitsing gehechte beschrijving wordt verkregen door een of meer andere rechtspersonen waarvan ten minste één overeenkomstig het bepaalde in deze of de volgende afdeling lidmaatschapsrechten of aandelen in zijn kapitaal toekent aan de leden of aan aandeelhouders van de splitsende rechtspersoon of waarvan ten minste één bij de splitsing door de splitsende rechtspersoon wordt opgericht” (artikel 334a, derde lid, van Boek 2 van het BW).

3.2. Winst

Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteit is niet vereist dat met of bij de afsplitsing 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 afsplitsing negatieve winst wordt behaald kan het zijn dat latere heffing niet is verzekerd. Voorwaarde 12 bevat een regeling die dit voorkomt. Zie voor een toelichting op deze voorwaarde paragraaf 6.

3.3. Ontgaan of uitstellen van belastingheffing

De faciliteit van artikel 14a Wet Vpb 1969 wordt niet verleend, als de afsplitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Dit wordt geacht het geval te zijn als de afsplitsing niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de afsplitsende – en de verkrijgende rechtspersonen. Belanghebbende heeft echter de mogelijkheid aannemelijk te maken dat de afsplitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Bij de beoordeling of sprake is van de herstructurering van de actieve werkzaamheden van de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon, moet de situatie die vóór de afsplitsing aanwezig was, worden vergeleken met de situatie die door de afsplitsing ontstaat. De afsplitsing van een onderneming naar een nieuw opgerichte dochtermaatschappij kan in dit verband worden



aangemerkt als een reorganisatie van de actieve werkzaamheden van de afsplitsende- en de verkrijgende rechtspersoon.¹

Zakelijke overwegingen worden geacht niet aanwezig te zijn, als aandelen in de afsplitsende rechtspersoon dan wel een verkrijgende rechtspersoon binnen drie jaar na de afsplitsing worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersonen is verbonden in de zin van artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969. Ook in deze situatie heeft belanghebbende de mogelijkheid het tegendeel aannemelijk te maken.

Ter verduidelijking: de beslissing van de inspecteur op het verzoek van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 geeft geen uitsluitel over de toets van artikel 14a, zesde lid, Wet Vpb 1969.² De afsplitsende rechtspersoon die zekerheid wenst omtrent de vraag of de afsplitsing niet wordt geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, kan voor de splitsing een verzoek indienen bij de inspecteur, die daarop beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking grond van artikel 14a, achtste lid, Wet Vpb 1969.

3.4. Verkrijgende rechtspersoon is gevoegde dochtermaatschappij

Als een verkrijgende rechtspersoon over bepaalde fiscale aanspraken beschikt, bijvoorbeeld verliesverrekeningsaanspraken, is de faciliteit alleen mogelijk via het derde lid van artikel 14a Wet Vpb 1969. Bepleit is wel dat deze regel geen toepassing vindt bij een verkrijgende rechtspersoon die als dochtermaatschappij is opgenomen in een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969. De fiscale aanspraken van de fiscale eenheid zouden volgens die benadering niet gelden als aanspraken van de verkrijgende rechtspersoon in de zin van artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb 1969. Wat er zij van de juistheid van deze zienswijze, ik ben van mening dat in de bedoelde situatie zonder nadere voorwaarden de heffing niet is verzekerd, zodat alleen al daarom de faciliteit hier slechts mogelijk is via toepassing van het derde lid van artikel 14a Wet Vpb 1969.

4. Terugwerkende kracht afsplitsing

4.1. Goedkeuring en voorwaarden

Het afsplitsingstijdstip is het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen. Dit tijdstip wordt in beginsel bepaald door wat de bij de afsplitsing betrokken rechtspersonen daarover zijn overeengekomen, voor zover passend binnen wet en jurisprudentie. In het algemeen zal in deze gevallen als vroegste tijdstip gelden het tijdstip waarop het in artikel 334m van Boek 2 BW bedoelde (af)splitsingsbesluit wordt genomen.

Met het oog op hetgeen is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling voorafgaande aan de invoering van artikel 14a Wet Vpb 1969, kan voor het afsplitsingstijdstip in beginsel ook worden aangesloten bij de civielrechtelijke regeling. Dit geldt niet alleen voor afsplitsingen naar Nederlands recht, maar ook voor afsplitsingen naar buitenlands recht. In dit verband keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het afsplitsingstijdstip kan worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de afsplitsende rechtspersoon, onder de volgende voorwaarden en beperking:

Voorwaarden

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

¹ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 17, p. 71.

² Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG032:2023:4, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

Beperking

Deze goedkeuring is slechts van toepassing voor zover de winst niet in aanmerking wordt genomen als gevolg van het tweede of derde lid van artikel 14a Wet Vpb 1969 of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 9 voor te laat ingediende verzoeken.

4.2. Geen terugwerking voor zover geen fiscale faciliteit

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

5. Bijzondere situaties

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

Als tot de overgedragen onderneming een buitenlandse vaste inrichting behoort waarin verliezen zijn geleden die in mindering zijn gebracht op in Nederland belastbare winst, terwijl op de winst uit die vaste inrichting een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing was, treedt in voorkomende gevallen in werking artikel 33b, vijfde lid, juncto artikel 13c (oud) Wet Vpb 1969. De deelnemingsvrijstelling vindt dan geen toepassing op positieve voordelen uit hoofde van de deelneming in de verkrijgende rechtspersoon tot het bedrag van de in te halen buitenlandse verliezen.

5.2. De afsplitsende rechtspersoon heeft een opwaarderingsreserve gevormd in de zin van artikel 13ba, Wet Vpb 1969

Artikel 13ba Wet Vpb 1969 ziet op de situatie waarin een vordering op een deelneming ten laste van de winst is afgewaardeerd. Als deze vordering wordt omgezet in aandelen in de schuldenaar, de met de schuldvordering corresponderende schuld gaat functioneren als eigen vermogen of als de schuldvordering geheel of gedeeltelijk wordt prijsgegeven, 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 waardevermeerdering een belaste vrijval plaatsvinden van de opwaarderingsreserve (artikel 13ba, vijfde lid, Wet Vpb 1969). Voor de waardevermeerdering 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 dan ook niet tot vrijval van de opwaarderingsreserve. Zolang de aandelen van de deelneming binnen het concern blijven, kan het vijfde lid jaarlijks worden toegepast bij de afsplitsende rechtspersoon.

De opwaarderingsreserve is geen voor overdracht (overgang) vatbaar vermogensbestanddeel. De opwaarderingsreserve is bovendien zodanig subjectgebonden, dat ook een eventuele plaatsvervanging door de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot de deelneming de opwaarderingsreserve niet doet overgaan. De opwaarderingsreserve blijft dus bij een juridische afsplitsing achter bij de afsplitsende rechtspersoon.

Een bijzondere situatie doet zich voor als de afsplitsende en de verkrijgende rechtspersoon direct na de afsplitsing geen verbonden lichamen zijn. Door de afsplitsing is dan verdere toepassing van artikel 13ba Wet Vpb 1969 onmogelijk. De deelneming is dan immers niet meer in het bezit van de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam. De opwaarderingsreserve moet dan onmiddellijk voorafgaande aan de afsplitsing en dus buiten de vrijstelling aan de winst worden toegevoegd, voor zover er op dat moment een stille reserve in de deelneming aanwezig is; een eventueel resterend deel vervalt zonder toevoeging aan de winst (en wel op grond van artikel 13ba, vijfde lid, Wet Vpb 1969, juncto artikel 13ba, achtste lid, Wet Vpb 1969).

5.3. Afsplitsende rechtspersoon behoudt subjectgebonden aanspraken

De wettelijke plaatsvervanging door de verkrijgende rechtspersoon geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die worden verkregen in het kader van de afsplitsing (artikel 14a, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969). Fiscale aanspraken die (meer) verbonden zijn met het subject van de afsplitsende rechtspersoon dan met een bepaald overgedragen vermogensbestanddeel gaan niet door de plaatsvervanging over naar de verkrijgende rechtspersoon, maar worden ongewijzigd in aanmerking genomen bij

de afsplitsende rechtspersoon (tenzij uitdrukkelijk anders geregeld). Voorbeelden van dergelijke bij de afsplitsende rechtspersoon blijvende subjectgebonden aanspraken zijn aanspraken op verliesverrekening, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969, op voortwenteling van voorheffingen op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969, op overbrenging van bedragen in het kader van deelnemingsverrekening of verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten.

Voor de volledigheid merk ik op dat de aanwezigheid van genoemde aanspraken bij de verkrijgende rechtspersoon op grond van artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb 1969 meebrengt dat de vrijstelling slechts mogelijk is onder het stellen van nadere voorwaarden en dat hiervoor een regeling is opgenomen in de door dit besluit vermelde en toegelichte voorwaarden.

6. Toelichting op de voorwaarden

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

Hierna wordt een toelichting gegeven op deze voorwaarden.

Als in de voorwaarden en de toelichting wordt verwezen naar artikel 13c, Wet Vpb 1969 wordt daarmee 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.

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

Als vermogen door de afsplitsing ophoudt te bestaan, of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat, kan de vennootschapsbelasting niet worden doorgeschoven en is heffing niet verzekerd. De fiscale faciliteit is dan alleen mogelijk door toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969. Hierbij verzekert voorwaarde 1 de heffing door te verplichten tot belaste herwaardering van dat deel van het vermogen waarop de belastingclaim met de afsplitsing vervalt. In de voorwaarde worden ook nog enkele bijzondere situaties geregeld. Hierna volgt een toelichting op de werking van deze voorwaarde.

Onderlinge schuldverhoudingen

Onderlinge schuldverhoudingen verdwijnen door de afsplitsing als vordering en schuld door de afsplitsing bij de verkrijgende rechtspersoon samenkomen (schuldvermenging). Als bij de crediteur de vordering is afgewaardeerd ten laste van de winst verdwijnt met de schuldverhouding ook de mogelijkheid van belaste winstneming bij herstel van de debiteur. Voorwaarde 1, tweede lid, voorkomt dit claimverlies, door te bepalen dat – kort gezegd – de debiteur belast winst moet nemen tot het bedrag dat bij de crediteur is afgewaardeerd. Winstneming wordt bij de debiteur voorgeschreven (in plaats van bij de crediteur) omdat de kennelijk insolvable debiteur in de regel zal beschikken over onverrekenende verliezen waarmee de winstneming (indirect) kan worden verrekend. Krachtens de tweede volzin van het tweede lid blijft de verplichte afwaardering van de schuld achterwege bij samenloop met de artikelen 13b en 13ba Wet Vpb 1969. Ook deze artikelen richten zich tegen – kort gezegd – claimverlies bij afgewaardeerde vorderingen. Een vergelijkbare voorrangregeling geldt bij de op dit punt met afsplitsing vergelijkbare situatie van voeging in een fiscale eenheid (artikel 15ab, zevende lid, Wet Vpb 1969).

Voor de volledigheid wijs ik erop dat de waarde in het economische verkeer van een vordering ook hoger kan zijn dan de nominale waarde, bijvoorbeeld door een rente die hoger is dan de marktrente. Verdwijnt een dergelijke vordering door de afsplitsing 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.

Samenloop met onzakelijke lening

Voor de toepassing van voorwaarde 1 op een zogenoemde onzakelijke lening die door de afsplitsing verdwijnt geldt het volgende. Als de afwaardering van een schuldvordering het gevolg is van een onzakelijk debiteurenrisico, keur ik voor zover nodig goed dat het voordeel van de krachtens voorwaarde 1, tweede lid, verplichte afwaardering van de schuld bij de schuldenaar niet als voordeel uit bedrijfsuitoefening in aanmerking wordt genomen, indien en voor zover de onzakelijke lening bij de schuldeiser niet ten laste van de winst is afgewaardeerd.



Afsplitsing van belang in de verkrijgende rechtspersoon

Als een kapitaalsbelang in de verkrijgende rechtspersoon wordt afgesplitst naar de verkrijgende rechtspersoon vervalt ook deze rechtsverhouding. Krijgt bijvoorbeeld de verkrijgende rechtspersoon door de afsplitsing eigen aandelen dan worden deze geacht te zijn ingetrokken.

Bij onderlinge kapitaalsverhoudingen leidt voorwaarde 1 alleen tot belaste winstneming als het voordeel niet is vrijgesteld door de deelnemingsvrijstelling van artikel 13c Wet Vpb 1969. Bijvoorbeeld als het belang te klein is. De deelnemingsvrijstelling vereist namelijk onder andere een minimumbelang van 5%. Bij grotere belangen kan een bijzondere uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling van toepassing zijn. Bijvoorbeeld door de werking van artikel 13c Wet Vpb 1969. Hieronder volgt een korte toelichting op de mogelijke samenloop van dit artikel en voorwaarde 1.

Artikel 13c Wet Vpb 1969 ziet op de situatie waarin eerst verliezen uit een buitenlandse onderneming in Nederland in aftrek zijn gebracht en daarna deze buitenlandse onderneming is omgezet in een deelneming. Krachtens artikel 13c Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling dan niet van toepassing tot de eerdere verliezen zijn ingelopen. Onder omstandigheden moet het nog niet ingelopen verlies ineens worden teruggenomen. Het derde lid van voorwaarde 1 bepaalt dat het verdwijnen van een 13c-deelneming door afsplitsing ook geldt als een omstandigheid waarbij een nog niet ingelopen verlies belast moet worden teruggenomen. Dit vanwege de vergelijkbaarheid met de in artikel 13c Wet Vpb 1969 genoemde omstandigheden.

Overdracht aan een gedeeltelijk belastingplichtig lichaam

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

Voorbeeld a

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

Voorbeeld b

Een onderneming wordt overgedragen aan een buitenlands lichaam en tot de overgedragen onderneming behoort een buitenlandse vaste inrichting. Hier verliest Nederland het heffingsrecht over de buitenlandse vaste inrichting en geldt daarom de faciliteit niet voor de overdrachtswinst op de vaste inrichting. Bijzonder aan deze variant is dat de door voorwaarde 1 voorgeschreven afrekening over de buitenlandse vaste inrichting vaak zal zijn vrijgesteld door de zogenoemde objectvrijstelling van artikel 15e Wet Vpb 1969.

Voorwaarde 2: Vordering daalt in waarde door afsplitsing

Voorwaarde 2 bewerkstelligt dat als de onderlinge vordering/schuldverhouding blijft bestaan, maar de afsplitsing binnen de groep van verbonden lichamen tot een waardedaling van de vordering leidt, die waardedaling niet ten laste van de winst kan worden gebracht. Zonder deze voorwaarde zou het bijvoorbeeld mogelijk zijn dat de waarde van de vordering door een afsplitsing op gekunstelde wijze wordt verminderd. Overigens zou in een dergelijke situatie onder omstandigheden sprake kunnen zijn van een afsplitsing die in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, waardoor fiscaal geruisloze doorschuiving al om die reden is uitgesloten.

De tweede volzin van voorwaarde 2 stelt zeker dat latere waardestellingen van deze vorderingen tot het bedrag van de – op grond van de eerste volzin niet aftrekbare – waardeverminderingen bij het bepalen van de winst buiten aanmerking worden gelaten.

Voorwaarde 2a: Innovatiebox

Voorwaarde 2a zorgt er voor dat bij een gefacileerde juridische afsplitsing de toepassing van de innovatiebox ongewijzigd wordt voortgezet. Opname en redactie van de voorwaarde beoogt de

afsplittingsregeling te laten aansluiten bij de verwante regeling van de samenloop van innovatiebox en ontvoeging uit een fiscale eenheid in artikel 16a van het Besluit fiscale eenheid 2003.

Voorwaarde 3: Afsplitsing artikel 13c deelneming

Deze voorwaarde regelt de situatie waarin tot het afgesplitste vermogen een deelneming behoort waarop artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing is. Krachtens voorwaarde 3 treedt de verkrijgende rechtspersoon voor de toepassing van artikel 13c Wet Vpb 1969 met betrekking tot dit belang voor het geheel in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon. Ook als de deelneming over meerdere verkrijgende rechtspersonen wordt gesplitst. Op deze wijze wordt voorkomen dat door de afsplitsing de werking van zulke bijzondere bepalingen kan worden ontgaan. Mocht in een uitzonderlijk geval een sanctie meerdere malen tot uitdrukking komen, dan kan de inspecteur om een passende oplossing worden verzocht.

In het verleden werd bij voorwaarde geregeld dat andere aan een deelneming verbonden fiscale aspecten naar evenredigheid werden verdeeld over de verkrijgende rechtspersonen. Aspecten zoals: boekwaarde, opgeofferd bedrag of toepassing van artikel 13ca Wet Vpb 1969. Een verdeling naar evenredigheid van deze aspecten ligt ook besloten in de krachtens artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 geldende plaatsvervangende. Dit onderdeel van de voorwaarden had dan ook vooral een verduidelijkend karakter. Gezien de inmiddels opgedane ervaring met de toepassing van de wettelijke plaatsvervangende, wordt dit enkel verduidelijkende deel van de voorwaarde niet meer nodig geacht. Hierbij is ook van belang dat voor de op dit punt vergelijkbare situatie van ontvoeging uit een fiscale eenheid geen bijzondere regeling geldt voor door een ontvoegde dochtermaatschappij meegenomen deelnemingen. Ook dan geldt slechts de wettelijk geregelde plaatsvervangende (van artikel 15aj, vijfde lid, Wet Vpb 1969).

Voorwaarde 4: Deelnemingen 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 afsplitsingstijdstip. 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 4 komen dergelijke latente liquidatieverliezen na afsplitsing slechts in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe rekenen aan de onderneming waarvan de deelneming direct voorafgaand aan de afsplitsing deel uitmaakt.

Een eventueel restant komt met dezelfde beperking in aftrek van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren aangewezen voor de wettelijke verliesverrekening van artikel 20 Wet Vpb 1969 en in de daar geldende volgorde. Bij deze aftrek wordt geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan het positieve belastbare bedrag van de verkrijgende rechtspersoon van het desbetreffende jaar. Bij een vermindering van een aanslag over een voorafgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt.

Voorwaarde 5: Earningsstripping

Voorwaarde 5 regelt de voortwenteling over het afsplitsingstijdstip van saldi aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de afsplitsing niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij de in artikel 15aha Wet Vpb 1969 opgenomen verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969 en het fiscale eenheidsregime. Zoals ook opgemerkt in paragraaf 5.3. regelt deze voorwaarde de verrekening van de voortwentelingsaanspraak van de verkrijgende rechtspersoon en niet die van de afsplitsende rechtspersoon. De voortwentelingsaanspraak van de afsplitsende rechtspersoon blijft bij hem achter.

Voorwaarde 6: Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Vergelijkbaar oneigenlijk gebruik als bij voorwaarde 4 kan zich voordoen bij zogenoemde stakingsverliezen uit buitenlandse onderneming (als bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969). Voor stakingsverliezen van de afsplitsende rechtspersoon die de verkrijgende rechtspersoon overneemt door voortzetting van de buitenlandse onderneming van de afsplitsende rechtspersoon bevat artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 een eigen regeling ter voorkoming van dit oneigenlijk gebruik. Bij staking van de voortgezette onderneming binnen drie jaar na de afsplitsing wordt geen stakingsverlies in aanmerking genomen, tenzij de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de voortzetting.

Hierbij aansluitend geeft voorwaarde 6 een regeling voor stakingsverliezen die niet afkomstig zijn van de afsplitsende rechtspersoon, bij staking binnen drie jaar na afsplitsing en met de mogelijkheid van tegenbewijs. Analoog aan voorwaarde 4 komt een door voorwaarde 6 getroffen stakingsverlies in aftrek tot maximaal het bedrag van de overige winst dat is toe rekenen aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon, zoals die voor de afsplitsing werd gedreven. Een eventueel restant wordt met dezelfde beperking verrekend met de winst van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren aangewezen voor de wettelijke verliesverrekening (artikel 20 Wet Vpb 1969). Bij deze verrekening wordt geen hogere aftrek in aanmerking genomen dan het positieve belastbare bedrag van de verkrijgende rechtspersoon van het desbetreffende jaar. Bij verrekening met een voorgaand jaar wordt geen belastingrente vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt.

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

Tijdens de parlementaire behandeling³ die voorafging aan de invoering van artikel 14a Wet Vpb 1969 heb ik aangegeven dat latere heffing niet verzekerd is, als de afsplitsende rechtspersoon een stichting of vereniging is, die na de afsplitsing ophoudt vennootschapsbelastingplichtig te zijn. Als voorbeeld noemde ik het geval waarin de verkrijger een pand gaat huren dat bij de afsplitsende stichting is achtergebleven. Door de afsplitsing ontstaan dan aftrekbare lasten waar geen belaste baten tegenover staan. Voorwaarde 7 bedoelt deze winstuitholling te voorkomen.

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

Voorwaarde 8: Verrekening van verliezen

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

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

Het uitgangspunt van voorwaarde 8 is dat de verrekening van voorsplitsingsverliezen uitsluitend mogelijk is met nasplitsingswinst van de verkrijgende rechtspersoon die is toe te rekenen aan de onderneming die het verlies in het verleden heeft veroorzaakt. Dit uitgangspunt wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nasplitsingswinst van de verkrijgende rechtspersoon aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon, zoals die vóór de afsplitsing werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten moeten hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief worden geplaatst. De inspecteurs moeten bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid in acht nemen.

Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het afsplitsingstijdstip heen moet door de verkrijgende rechtspersoon winstsplitsing worden toegepast. Dit geldt ook voor rechtsverhoudingen die door de afsplitsing teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de verkrijgende rechtspersoon voorsplitsingsverliezen over het afsplitsingstijdstip heen wil verrekenen, winstsplitsing in acht moet worden genomen.

In een eerdere versie van de voorwaarden werd verliesverrekening ook uitgesloten voor met name het geval dat een afgewaardeerde vordering was omgezet in een deelneming vóór de invoering van artikel 13b (oud) Wet Vpb 1969 (onderdeel c van de toenmalige voorwaarde). Dit om dubbele verliesneming te voorkomen. Dit onderdeel is vervallen, omdat het praktische belang door het tijdsverloop uiterst beperkt is, en ook het fiscale eenheidsregime, waaraan de voorwaarde is ontleend, deze voorwaarde niet langer kent.

Voorwaarde 8, vierde lid, slotzin, stelt buiten twijfel dat overigens aan de voorsplitsingsverliezen verbonden beperkingen onverminderd doorwerken bij toepassing van voorwaarde 8; bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende rechtspersoon als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag Wet Vpb 1969). Ook kan hierbij worden gedacht aan de

³ Kamerstukken II, 1997/98, 25 709, nr. 3, p. 11

verrekeningsbeperking voor zogenoemde houdsterverliezen van kort gezegd jaren voor 2019 (artikel 34i Wet Vpb 1969). Als de verkrijgende rechtspersoon door de afsplitsing niet langer een houdstervernootschap is in de zin van deze regeling voor houdsterverliezen, dan is een eventueel onder deze regeling vallend voorsplittingsverlies niet verrekenbaar met nasplittingswinsten. Krachtens de verrekeningsbeperking voor houdsterverliezen zijn verliezen van een kwalificerende houdstermaatschappij namelijk alleen verrekenbaar met winst van een kwalificerende houdstermaatschappij. Deze beperking wordt niet opgeheven als bij de winstsplitsing van voorwaarde 8 de zogenoemde houdsterwinst weer zichtbaar wordt. Niet alleen omdat de tekst van voorwaarde 8, vierde lid, slotzin uitdrukkelijk aangeeft dat bestaande beperkingen in stand blijven, maar vooral ook omdat voorwaarde 8 pas aan de orde is als zonder toepassing van de voorwaarde aanspraak bestaat op verrekening van een voorsplittingsverlies met nasplittingswinst. Waar geen recht bestaat op verrekening is voorwaarde 8 niet van toepassing.

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

Voorwaarde 9: Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging over het afsplitsingstijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting (artikel 13, negende lid, en artikel 23c Wet Vpb 1969). Onder bepaalde omstandigheden is deze verrekening echter beperkt en wordt het niet verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting.

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

Voorwaarde 10: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Een gelijke regeling als voor deelnemingsverrekening geldt ook voor de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten van artikel 23d Wet Vpb 1969. Ook voor een dergelijk verrekeningsrecht geldt dat deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

Voorwaarde 10a: Verrekening van voorheffingen

Voorwaarde 10a regelt de voortwenteling over het afsplitsingstijdstip van voorheffingen op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969. Bedoeld is deze zoveel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de afsplitsing niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij de in artikel 15ak Wet Vpb 1969 opgenomen verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 en het fiscale eenheidsregime. Zoals ook opgemerkt in paragraaf 5.3. regelt deze voorwaarde de verrekening van de voortwentelingsaanspraak van de verkrijgende rechtspersoon en niet die van de afsplitsende rechtspersoon. De voortwentelingsaanspraak van de afsplitsende rechtspersoon blijft achter bij de afsplitsende rechtspersoon.

Het volgende voorbeeld illustreert de werking van voorwaarde 10a.

	BV X	BV Y	
Jaar 1			
Winst	nihil	100	
Vpb	nihil	20	
Voorheffingen van jaar 1	10	30	
Art. 25a, lid 4, voortwenteling	10	10	
Jaar 2	M.i.v. jaar 2 verkrijgt BV X door afsplitsing onderneming BV Y		

Winst	150	Van deze 150 is 50 toerekenbaar aan de onderneming van BV X zonder afsplitsing	
Vpb	30	Van deze 30 is 10 toerekenbaar aan de onderneming van BV X zonder afsplitsing	
Voorheffingen van jaar 2	20	Van deze 20 is 10 toerekenbaar aan de onderneming BV X zonder afsplitsing	
Vpb voor art. 25a, lid 4, verrekening	10		
Verrekening voorheffingen uit jaar 1	nihil	Krachtens voorwaarde 10a geen verrekening in jaar 2. Zie uitwerking hieronder	
Vpb na art.25a, lid 4, verrekening	10		

Aanvullende toelichting:

Bij een afsplitsing wordt de voortwentelingsaanspraak van de afsplitsende rechtspersoon niet meegegeven aan de verkrijgende rechtspersoon. BV Y kan deze na de afsplitsing zelf verrekenen met eigen resterende of nieuwe activiteiten. De voortwenteling naar jaar 2 krachtens artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 betreft bij BV X dan ook enkel de 'eigen' voortwenteling ad 10.

Krachtens voorwaarde 10a, eerste lid, aanhef, wordt bij BV X de verrekening in jaar 2 van de voortwenteling uit jaar 1 ad 10 beperkt door de twee maxima van voorwaarde 10a, eerste lid, onderdeel a en b.

Het eerste maximum is de 'ruimte' voor verrekening in jaar 2. Volgens de definitie van het tweede lid van de voorwaarde is deze ruimte: de belasting (Vpb) van jaar 2 voor zover deze hoger is dan de voorheffingen van jaar 2. Krachtens dit eerste maximum is de verrekening van de voortgewentelde voorheffingen uit jaar 1 dus niet hoger dan $30 - 20 = 10$

Het tweede maximum is de 'ruimte' zoals die zou zijn geweest zonder afsplitsing. Zonder afsplitsing zou de Vpb van BV X van jaar 2 ad 10 geweest zijn en zouden de voorheffingen van jaar 2 ook 10 geweest zijn. Zonder afsplitsing zou dus per saldo nihil ruimte hebben bestaan voor verrekening van voortgewentelde voorheffing. Door de werking van tweede maximum van het eerste lid van de voorwaarde wordt dus in jaar 2 nihil verrekend van de voortgewentelde voorheffing ad 10 uit jaar 1 naar jaar 2.

Voorwaarde 11: Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 11 regelt de overbrenging over het afsplitsingstijdstip van niet verrekende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb 2001). Ook hier geldt dat verrekening over het afsplitsingstijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende rechtspersoon, als voor de bronbelasting van de afsplitsende rechtspersoon die door de verkrijgende rechtspersoon is overgenomen door de aan de vrijstelling verbonden plaatsvervangende.

Voor de volledigheid merk ik op dat de voorgaande versie van de voorwaarden ook een regeling bevatte voor de zogenoemde stalling en inhaal van buitenlandse winst. Net als in het fiscale eenheidsregime is deze regeling vervallen in verband met de invoering van de objectvrijstelling. Wel geldt onverminderd dat de bedoelde stalling en inhaal van de afsplitsende rechtspersoon via de plaatsvervangende wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon (maar nu zonder winstsplitsing).

Voorwaarde 12: Afsplitsing met negatieve winst

De winst behaald met of bij de afsplitsing kan ook buiten aanmerking blijven als het saldo van de stille en fiscale reserves negatief is, dus als met of bij de afsplitsing een verlies wordt behaald. Door de vrijstelling en de daaraan verbonden doorschuif van boekwaarden wordt dit verlies van de afsplitsende rechtspersoon dan doorgeschoven naar de verkrijgende rechtspersoon. Zonder nadere voorwaarde kan dit buiten aanmerking gebleven verlies van de afsplitsende rechtspersoon worden verrekend met winsten van de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon, zodat resultaten worden gesaldeerd die feitelijk niet bij elkaar horen. Om dit te kunnen voorkomen bepaalt artikel 14a, vijfde lid, slotzin, Wet Vpb 1969 dat er ook voorwaarden gesteld kunnen worden als de waarde in het economische verkeer van de overgegangene vermogensbestanddelen op het tijdstip van de overgang lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen.

Voorwaarde 12 ziet op deze situatie en voorkomt de ongewenste verrekening door winstsplitsing voor te schrijven op vergelijkbare wijze als de winstsplitsing van voorwaarde 4 met betrekking tot doorge-

schoven zogenoemde latente liquidatieverliezen en van voorwaarde 8 met betrekking tot verrekening van voorsplittingsverliezen van de verkrijgende rechtspersoon. Twee voorwaarden die ook door winstsplitsing beogen te voorkomen dat door de fiscale doorschuif resultaten worden gesaldeerd die feitelijk niet bij elkaar horen.

Het volgende eenvoudige voorbeeld illustreert de werking van de voorwaarde.

Voorbeeld

BV X heeft een onderneming met een ongunstig gelegen kantoorpand. Er vindt een afsplitsing plaats met een naburige concurrent BV Y als verkrijgende rechtspersoon. De enige substantiële stille reserve in de onderneming van X zit in het kantoorpand en bedraagt ten tijde van de afsplitsing negatief € 300.000. Na de afsplitsing wordt alleen nog het kantoorpand van Y gebruikt en wordt het kantoor van X verkocht met een verlies van € 300.000. Dit door Y geleden boekverlies van € 300.000 komt bij Y in het jaar waarin dit verlies wordt geleden alleen in aanmerking tot het bedrag van de (overige) winst van Y dat is toe te rekenen aan de in het kader van de afsplitsing van X verkregen onderneming. Het deel van het boekverlies dat eventueel door voorwaarde 12 niet in aftrek komt in het jaar waarin door Y het verlies is geleden, wordt verrekend met de winst van Y van andere jaren, overeenkomstig de verrekening van verliezen van artikel 20 Wet Vpb 1969 en voor zover in het desbetreffende jaar de winst van Y toerekenbaar is aan de van X overgenomen onderneming.

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

7.1. Indiening verzoeken

De afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon moeten hun verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 vóór de afsplitsing schriftelijk indienen bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspersoon.

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

- a. De jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling als bedoeld in artikel 334g van Boek 2 BW.
- b. Het (af)splitsingsvoorstel als bedoeld in artikel 334f van Boek 2 BW met toelichting.
- c. Een overzicht van de bestaande groepsstructuur en de gewenste structuur.
- d. Een berekening van elementen waarover wel zal moeten worden afgerekend.
- e. De reden(en) waarom belastingplichtigen menen niet te voldoen aan de vereisten van artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb 1969.

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

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

7.2. Omvang algemene toestemming aan de inspecteur

Ik verleen de inspecteurs een algemene toestemming om namens mij te beslissen op alle verzoeken om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969, met uitzondering van de navolgende situaties:

- a. Op het afsplitsingstijdstip zijn voor het bepalen van de winst bij de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon niet dezelfde bepalingen van toepassing. Bijvoorbeeld doordat op het afsplitsingstijdstip het Besluit beleggingsinstellingen of het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001 van toepassing is op de afsplitsende rechtspersoon en niet op de verkrijgende rechtspersoon (bij toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen: op het afsplitsingstijdstip of in het jaar voorafgaand aan het afsplitsingstijdstip).
- 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 het afgesplitste vermogen 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 om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 zelf kan afdoen, neemt hij zijn beslissing door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij hij het volgende in acht neemt.

7.3.1. Het verzoek wordt ingewilligd

Als het verzoek wordt ingewilligd, dan doet hij dit onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 van dit besluit.

7.3.2. Verkrijgende rechtspersoon is een artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 coöperatie en afsplitsende rechtspersoon niet

Als bij de verkrijgende rechtspersoon de zogenoemde verlengstukwinst aftrekbaar is (artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969) en bij de afsplitsende rechtspersoon deze bepaling niet van toepassing is, neemt de inspecteur aanvullende de volgende voorwaarde op:

Beperkte aftrek van verlengstukwinst

Voorwaarde 13

De aftrek van verlengstukwinst (artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969) vindt bij de verkrijgende rechtspersoon geen toepassing op winsten ontstaan door realisatie van stille reserves in vermogensbestanddelen, goodwill, alsmede op winsten uit fiscale reserves, welke voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip tot de overgedragen onderneming behoorden.

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

Als de gevraagde terugwerkende kracht op grond van het gestelde in paragraaf 4 van dit besluit niet aanvaardbaar is, maar wel aan alle overige vereisten is voldaan, handelt de inspecteur als volgt. Hij wil het verzoek in onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 van dit besluit en stelt daarbij het afsplitsingstijdstip op de datum met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen voor rekening en risico komen van de verkrijgende rechtspersoon. Voordat hij de beschikking afgeeft, stelt hij belanghebbenden in de gelegenheid te worden gehoord.

7.4. Verzoeken die niet onder de algemene toestemming vallen

Valt het verzoek niet onder de in paragraaf 7.2. van dit besluit aan de inspecteur verleende toestemming tot het afdoen van verzoeken, dan zendt de inspecteur het verzoek met zijn ambtsbericht (ingericht overeenkomstig bijlage 2), zo spoedig mogelijk door naar de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Daar wordt het verzoek beoordeeld. Vervolgens wordt de inspecteur toegestaan op het verzoek te beslissen overeenkomstig deze beoordeling. De inspecteur handelt verder overeenkomstig hetgeen hierna is vermeld.

a. Het verzoek wordt ingewilligd

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

b. Het verzoek wordt afgewezen

Is het verzoek niet voor inwilliging vatbaar, dan wijst de inspecteur het af bij voor bezwaar vatbare beschikking, onder vermelding van de motivering (na belanghebbende in de gelegenheid te hebben gesteld te worden gehoord).

7.5. Gelijktijdige toepassing artikel 3.65 Wet IB 2001

Als direct voorafgaande aan de afsplitsing om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 is verzocht, handelt de inspecteur het verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 pas af nadat de beschikking voor de toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 is afgegeven. Als het verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 gelijktijdig wordt ingediend met het verzoek om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001, deelt de inspecteur de indiener van het verzoek mee dat het

eerstgenoemde verzoek pas kan worden afgehandeld nadat het verzoek om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 is ingewilligd (artikel 4.15 Awb).

7.6. Samenloop verzoeken artikel 14a en artikel 15 Wet Vpb 1969

Afsplitsing van vermogen zonder belastingheffing kan zowel plaatsvinden met toepassing van artikel 14a Wet Vpb 1969 als binnen een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 Wet Vpb 1969. Het is echter niet mogelijk om beide bepalingen toe te passen op dezelfde afsplitsing. Dit houdt in dat een verzoek ex artikel 14a Wet Vpb 1969 moet worden afgewezen als een fiscale eenheid tussen de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon tot stand is gekomen en de afsplitsing binnen fiscale eenheid plaatsvindt. Als er al een beschikking op grond van artikel 14a Wet Vpb 1969 is afgegeven en er komt ná die beschikking alsnog een fiscale eenheid tot stand, waardoor de afsplitsing binnen de fiscale eenheid plaatsvindt, dan heeft de beschikking haar belang verloren. De afsplitsing naar een met ingang van haar oprichtingsdatum gevoegde dochtermaatschappij vindt steeds plaats tijdens het bestaan van de fiscale eenheid (zie in dit verband artikel 6, vierde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003).

8. Meegeven van verliezen bij einde belastingplicht afsplitsende rechtspersoon

8.1. Algemeen

Als de afsplitsende rechtspersoon zijn gehele onderneming afsplitst in het kader van een afsplitsing in de zin van artikel 14a Wet Vpb 1969, is het mogelijk dat hij niet meer belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Dit doet zich bijvoorbeeld voor in de volgende situaties.

- a. Een stichting of een vereniging, niet zijnde een vereniging op coöperatieve grondslag, splitst haar gehele onderneming af naar de verkrijgende rechtspersoon.
- b. Een buitenlandse belastingplichtige splitst zijn gehele met behulp van een vaste inrichting in Nederland gedreven onderneming af naar een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
- c. Een buitenlandse belastingplichtige splitst zijn gehele met behulp van een vaste inrichting in Nederland gedreven onderneming af naar een ander buitenlands lichaam dat daardoor hier te lande een binnenlandse onderneming gaat drijven en buitenlands belastingplichtig wordt.

Beschikt de afsplitsende rechtspersoon in een van deze situaties nog over te verrekenen verliezen dan blijft de aanspraak op verrekening daarvan bij de afsplitsende rechtspersoon achter. De afsplitsende rechtspersoon kan deze verliezen echter niet meer verrekenen nu hij door de afsplitsing niet meer belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Een verwante situatie doet zich voor als de verkrijgende rechtspersoon na de afsplitsing verlies lijdt, dit verlies toerekenbaar is aan de overgedragen onderneming en dit verlies bij de (niet meer belastingplichtige) afsplitsende rechtspersoon achterwaarts had kunnen worden verrekend als de afsplitsing niet had plaatsgevonden.

In de hiervoor onder a, b en c beschreven situaties acht ik het verloren gaan van de mogelijkheid tot verliesverrekening zodanig onbedoeld en ongewenst dat ik voor deze situaties de in paragraaf 8.2. en 8.3 beschreven goedkeurende regelingen heb getroffen.

Deze goedkeurende regelingen gelden alleen als aan de volgende vereisten wordt voldaan:

- a. De hiervoor onder a, b en c bedoelde afsplitsing vindt plaats met toepassing van artikel 14a, tweede of derde lid, Wet Vpb 1969, of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 9 voor te laat ingediende verzoeken.
- b. De afsplitsende rechtspersoon verkrijgt de bij de afsplitsing uitgereikte aandelen in de verkrijgende rechtspersoon.
- c. Door afsplitsing eindigt de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspersoon.

Deze goedkeurende regeling geldt verder niet als de inspecteur van mening is dat de goedkeuring leidt tot effecten vergelijkbaar met de handel in verliezen. In dat geval zendt de inspecteur het verzoek om toepassing van de goedkeuring door naar de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag, voorzien van zijn ambtsbericht.

8.2. Goedkeuring voorwaartse verrekening van verliezen

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de verkrijgende rechtspersoon in de plaats treedt van de afsplitsende rechtspersoon met betrekking tot de aanspraak op voorwaartse verliesverrekening geldend op grond van artikel 20 Wet Vpb 1969.

Voorwaarde 1

Na de overdracht kunnen de verliezen die bij de afsplitsende rechtspersoon onverrekend zijn gebleven uitsluitend worden verrekend met winsten van de verkrijgende rechtspersoon.

Voorwaarde 2

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

Voorwaarde 3

De afsplitsende en de verkrijgende rechtspersoon hebben hun keuze voor toepassing van de goedkeuring, onder uitdrukkelijke aanvaarding van de aan de goedkeuring verbonden voorwaarden, gezamenlijk schriftelijk kenbaar gemaakt aan de inspecteur belast met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspersoon.

8.3. Goedkeuring achterwaartse verliesverrekening

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat na de afsplitsing in de zin van artikel 14a, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 verliezen van de verkrijgende rechtspersoon als bedoeld in artikel 20 Wet Vpb 1969 kunnen worden verrekend met de belastbare winsten (dan wel het binnenlandse inkomen) van de afsplitsende rechtspersoon met overeenkomstige toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969.

Voorwaarde 1

Na de overdracht vindt verrekening van de winsten van de afsplitsende rechtspersoon alleen plaats met door de verkrijgende rechtspersoon geleden verliezen.

Voorwaarde 2

De toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969 op een terug te wentelen verlies van de verkrijgende rechtspersoon van één van de jaren na het afsplitsingstijdstip naar winsten van de afsplitsende rechtspersoon vindt plaats met inachtneming van het volgende:

- a. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de afsplitsende rechtspersoon overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de juridische afsplitsing niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van de afsplitsende rechtspersoon of de verkrijgende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
- b. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon negatief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende positieve deel, voor zover mogelijk, in mindering gebracht op het negatieve deel.
- c. De voor het afsplitsingstijdstip behaalde winsten van de afsplitsende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het hiervoor onder onderdeel a en onderdeel b bepaalde deel van het verlies van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de afsplitsende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt. Deze verrekening is echter uitgesloten als dat verlies al is verrekend met winsten van de verkrijgende rechtspersoon.

- d. Als verrekening van verlies heeft plaatsgevonden met toepassing van deze goedkeuring vervalt de mogelijkheid dat verlies te verrekenen met winsten van de verkrijgende rechtspersoon.

Voorwaarde 3

De afsplitsende en de verkrijgende rechtspersoon hebben hun keuze voor toepassing van de goedkeuring, onder uitdrukkelijke aanvaarding van de aan de goedkeuring verbonden voorwaarden, gezamenlijk schriftelijk kenbaar gemaakt aan de inspecteur belast met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspersoon.

8.4. Verzoeken die niet onder de goedkeuring vallen

Heeft het verzoek betrekking op een situatie die niet wordt genoemd in paragraaf 8.1., onderdelen a, b of c, maar waarbij wel sprake is van een fiscaal begeleide overdracht waardoor de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspersoon eindigt, dan zendt de inspecteur het verzoek – voorzien van zijn ambtsbericht – ter behandeling door naar de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

8.5. Andere subjectgebonden aanspraken

Het goedkeurend beleid vermeld in de voorgaande onderdelen van deze paragraaf betreft het meegeven van verliezen in de situatie waarin de belastingplicht van de afsplitsende rechtspersoon eindigt. Deze onderdelen gaan niet in op de situatie dat bij de afsplitsende rechtspersoon (ook) andere subjectgebonden aanspraken bestaan, zoals:

- De aanspraak op voortwenteling van een saldo aan rente op de voet van artikel 15b 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.
- De aanspraak op voorwaartse toerekening van een negatief bedrag aan winst op de voet van artikel 20a, eerste lid, Wet Vpb 1969.⁴

Die situatie kan zich mogelijk wel voordoen. In dat geval kunnen de afsplitsende en de verkrijgende rechtspersoon gezamenlijk een schriftelijk verzoek indienen voor het meegeven van deze aanspraken. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de voorgelegde situatie zal dan worden beoordeeld of en onder welke voorwaarden het verzochte meegeven van de aanspraak gerechtvaardigd is. Het verzoek kan worden gericht aan de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek/Team Brieven en Beleidsbesluiten, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag en zal daar in behandeling zal worden genomen

9. Te laat ingediende verzoeken

9.1. Algemeen

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

9.2. Goedkeuring en voorwaarden

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 te laat is ingediend, verleen ik de inspecteur alsnog toestemming de winst behaald met of bij de afsplitsing geheel of ten dele buiten aanmerking te laten, mits voldaan is aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- Aan alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt voldaan, met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de afsplitsing moet zijn gedaan.
- De afsplitsing heeft bij de afsplitsende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon niet geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag vennootschapsbelasting die berekend is uitgaande van een belaste afsplitsing.

⁴ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:011:2025:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.



Door het vereiste onder b. kan op een gemaakte keuze voor belaste overdracht niet meer teruggeko-
men worden nadat de aanslag onherroepelijk vaststaat. Dit houdt in dat als uitgegaan is van een
onbelaste overdracht, nog wel een verzoek kan worden ingediend nadat de aanslag onherroepelijk
vaststaat.

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

Onderdeel van dit goedkeurend beleid voor te laat ingediende verzoeken is ook de goedkeuring met
betrekking tot afsplitsingstijdstip en terugwerkende kracht van paragraaf 4.

9.3. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moeten de afsplitsende rechtspersoon en de
verkrijgende rechtspersoon gezamenlijk een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de
inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspers-
soon.

9.4. Toestemming aan de inspecteur

Als wordt voldaan aan de in paragraaf 9.2. onder a. en b. genoemde vereisten, verleen ik de inspec-
teur toestemming de in paragraaf 9.2. bedoelde goedkeuring toe te passen, onder het stellen van de
voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 van dit besluit, aangevuld met de volgende voorwaarden:

Indeplaatstreding

Voorwaarde 13

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

Aanvaardingsvoorwaarde

Voorwaarde 14

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

Als een verzoek om toepassing van artikel 14a, 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.

10. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken op de datum van inwerkingtreding van dit besluit:

- Het besluit van 12 augustus 2022, nr. 2022-188692 (Stcrt. 2022, 22290).

11. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na dagtekening van de Staatscourant waarin het
wordt geplaatst.

12. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit juridische afsplitsing 2025.



Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 21 augustus 2025

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



Overzicht bijlagen:

- bijlage 1: Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (juridische afsplitsing);
- bijlage 2: Ambtsbericht.

BIJLAGE 1. (2025-183572)

Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bij een splitsing waarbij de splitsende rechtspersoon blijft bestaan (juridische afsplitsing)

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

- *BW*: Burgerlijk Wetboek
- *Wet Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- *afsplitsing*: een splitsing waarbij de splitsende rechtspersoon blijft bestaan als bedoeld in artikel 14a Wet Vpb 1969
- *afsplitsende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een afsplitsing vermogensbestanddelen overdraagt
- *verkrijgende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een afsplitsing vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 waartoe deze rechtspersoon behoort
- *overgedragen onderneming*: de in het kader van de afsplitsing overgedragen dan wel reeds vóór het afsplitsingstijdstip aanwezige vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon
- *afsplitsingstijdstip*: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen

Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13c Wet Vpb 1969 wordt daarmee 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.

Vermogen dat verdwijnt of het bereik van de vennootschapsbelasting verlaat

Voorwaarde 1

1. Vermogensbestanddelen die door de afsplitsing ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen worden onmiddellijk voorafgaand aan het afsplitsingstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de afsplitsing verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het afsplitsingstijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover met betrekking tot de schuldvordering reeds een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba Wet Vpb 1969 in aanmerking is genomen bij de rechtspersoon die de schuldvordering houdt of bij een met hem verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969.
3. Als de in het eerste lid bedoelde overdracht (mede) een deelneming betreft waarop artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing is, wordt de overdracht geacht een omstandigheid te zijn als aangeduid in artikel 13c, tweede lid, eerste volzin, Wet Vpb 1969.

Vordering daalt in waarde door afsplitsing

Voorwaarde 2

Als vorderingen op een verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969, die na het afsplitsingstijdstip niet door schuldvermenging teniet gaan, als rechtstreeks gevolg van de afsplitsing in waarde verminderen, blijven deze waardeverminderingen bij het bepalen van de winst buiten aanmerking. Latere waardeverminderingen van deze vorderingen worden tot het bedrag van de waardeverminderingen bij het bepalen van de winst buiten aanmerking gelaten.

Innovatiebox

Voorwaarde 2a

Indien tot het vermogen van de overgedragen onderneming een immaterieel activum behoort, dan wel na het afsplitsingstijdstip een immaterieel activum tot het vermogen van de verkrijgende rechtspersoon gaat behoren, treedt de verkrijgende rechtspersoon voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox met betrekking tot dat activum in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon.

Splitsing artikel 13c deelneming

Voorwaarde 3

Als tot het vermogen van de overgedragen onderneming een deelneming behoort waarop artikel 13c Wet Vpb 1969 van toepassing is, treedt de verkrijgende rechtspersoon aan wie deze deelneming geheel of gedeeltelijk wordt overgedragen voor het geheel in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon voor de toepassing van artikel 13c met betrekking tot deze deelneming.

Latent liquidatieverlies deelneming

Voorwaarde 4

1. Als op het tijdstip van het afsplitsingsvoorstel, bedoeld in artikel 2: 334f BW, tot het vermogen van de verkrijgende of de afsplitsende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het afsplitsingstijdstip.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d 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 direct voorafgaand aan het afsplitsingstijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, 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 8 (op overeenkomstige wijze).
5. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbare bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
6. Als op het tijdstip van het afsplitsingsvoorstel (bedoeld in artikel 2: 334f BW) tot het vermogen van de verkrijgende of de afsplitsende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e 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 rechtspersoon na het afsplitsingstijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

Earningsstripping

Voorwaarde 5

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

Latent stakingsverlies objectvrijstelling

Voorwaarde 6

1. Als de verkrijgende rechtspersoon direct voorafgaand aan de datum waarop de afsplitsing volgens het civiele recht van kracht wordt winst geniet uit een andere staat en de activiteiten die tot deze winst hebben geleid binnen drie jaren na dit tijdstip worden gestaakt, wordt een krachtens artikel 15i Wet Vpb 1969 in verband met deze staking in aanmerking te nemen stakingsverlies in aftrek gebracht met toepassing van de volgende leden.

2. Het stakingsverlies wordt aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de (overige) winst van het desbetreffende jaar dat aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon kan worden toegerekend.
3. De toerekening bedoeld in het vorige lid vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8 (op overeenkomstige wijze).
4. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het tweede lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 4 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.
5. De beperking opgenomen in deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de afsplitsing volgens het civiele recht van kracht wordt.

De afsplitsende rechtspersoon is stichting of vereniging

Voorwaarde 7

Ten laste van de winst van hetzij de verkrijgende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel ter zake van (een deel van) de overgedragen onderneming, hetzij van een vennootschap die tot deze in een verhouding staat als omschreven in artikel 8, achtste lid, onderdelen b en c, Wet Vpb 1969, komen, zolang de afsplitsende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s) onder algemene of bijzondere titel in het bezit is/zijn van aandelen in de verkrijgende rechtspersoon of haar rechtsopvolger(s), geen betalingen die direct of indirect betrekking hebben op vermogensbestanddelen die toebehoren aan de afsplitsende rechtspersoon en/of haar rechtsopvolger(s), indien en voor zover de daartegenover staande ontvangsten bij de afsplitsende rechtspersoon dan wel haar rechtsopvolger(s) niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Verrekening van verliezen

Voorwaarde 8

1. Voor de toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969 op vóór het afsplitsingstijdstip geleden verliezen door de verkrijgende rechtspersoon vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming en een deel dat betrekking heeft op de door de afsplitsende rechtspersoon overgedragen onderneming (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de afsplitsing niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een bij de afsplitsing betrokken rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt het aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiende negatieve deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op het positieve deel.
4. De vóór het afsplitsingstijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Deelnemingsverrekening

Voorwaarde 9

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de voor het afsplitsingstijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening bedoeld in het tweede lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van de voorwaarde 8.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 overgebracht naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.

Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

Voorwaarde 10

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 9.

Verrekening van voorheffingen

Voorwaarde 10a

1. Voor de toepassing van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 worden de voor het afsplitsingstijdstip van de verkrijgende rechtspersoon geheven voorheffingen die zijn voortgewenteld naar het jaar waarin het afsplitsingstijdstip is gelegen verrekend met een aanslag van de verkrijgende rechtspersoon van een jaar voor zover:
 - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen; en
 - b. in dat jaar ruimte voor het verrekenen van voortgewentelde voorheffingen zou bestaan, indien de afsplitsing niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Voor de toepassing van het eerste lid 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.

Buitenlandse bronbelasting

Voorwaarde 11

1. De voortwenteling van niet verrekende bronbelasting krachtens een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, uit het jaar voorafgaande aan het afsplitsingstijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het vorige lid bedoelde bedrag is het bedrag van de krachtens de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting geldende zogenoemde tweede limiet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de voor het afsplitsingstijdstip gedreven onderneming van de rechtspersoon van wie de bronbelasting afkomstig is.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 8.
4. Voor zover voortwenteling op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met het overeenkomstige toepassing van de voortwentelingsbepaling van de desbetreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.

Afsplitsing met negatieve winst

Voorwaarde 12

1. Als op het afsplitsingstijdstip de waarde in het economische verkeer van de overgegangene vermogensbestanddelen lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het afsplitsingstijdstip.
2. Voor zover uit hoofde van een vermogensbestanddeel dat op het afsplitsingstijdstip tot de overgedragen onderneming behoort na het afsplitsingstijdstip 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 in het kader van de afsplitsing verkregen onderneming.
3. Het resterende bedrag wordt als negatief voordeel in aanmerking genomen bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, Wet Vpb 1969, in de volgorde waarin deze winsten ontstaan, voor zover er in het desbetreffende jaar winst is toe te rekenen aan de in het kader van de afsplitsing verkregen 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 8.
5. 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.
6. Als de verkrijgende rechtspersoon wordt opgericht bij de afsplitsing blijft de beperking geregeld in de vorige leden achterwege.



BIJLAGE 2. (2025-183572)

Ambtsbericht (bij toepassing van paragraaf 7.4.)

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

1. Volledige statutaire naam; feitelijke vestigingsplaats.
2. Oprichtingsdatum; RSIN en entiteitsnummer.
3. Boekjaar.
4. Geplaatst en gestort aandelenkapitaal.
5. Fiscaal vermogen.
6. Te verrekenen verliezen.
7. Over te brengen buitenlandse bronbelasting.
8. Valt één of meer van de bij de afsplitsing betrokken lichamen onder een bijzonder fiscaal regime en/of bijzonder (overgangs)tarief?
9. Splitsingsvoorstel als bedoeld in artikel 334f van Boek 2 BW, met de daarbij behorende toelichting, dan wel het vergelijkbare voorstel bij een splitsing naar buitenlands recht.
10. Wat is het gewenste afsplitsingstijdstip.
11. Wanneer wordt de afsplitsingsakte verleden.
12. Gegevens omtrent elementen waarover moet worden afgerekend.
13. Gegevens omtrent lopende verzoeken om toepassing van artikel 14 en/of 15 Wet Vpb 1969.
14. Andere bij de beoordeling van het verzoek mogelijk van belang zijnde punten.