



## Vennootschapsbelasting, juridische fusie; toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek / Directoraat-generaal Fiscale Zaken, Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen  
Besluit van 28 april 2021, nr. 2021-7901

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

*Dit besluit bevat het beleid voor de juridische fusie in de vennootschapsbelasting en vervangt het besluit van 27 januari 2015, nr. BLKB2015/34M, Stcrt. 2015, 3137. Gewijzigd is de regeling voor fusies waarbij negatieve winst wordt behaald. Dergelijke fusies zijn niet langer uitgezonderd van de door het besluit aan de inspecteur verleende algemene toestemming. Aan de door het besluit gestelde voorwaarden voor fiscale begeleiding is voor gevallen van negatieve winst een voorwaarde 10 toegevoegd. (zie paragraaf 6). Ook is de toelichting op de voorwaarden (zie paragraaf 6) bij voorwaarde 6 aangevuld met een verduidelijking op het punt van de zogenoemde houdsterverliezen. Aangeven wordt dat de winstsplitsing van voorwaarde 6 niet kan meebrengen dat een houdsterverlies dat zonder toepassing van deze voorwaarde niet verrekenbaar is, door toepassing van de voorwaarde verrekenbaar wordt. Verder zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Zo zijn bijvoorbeeld de paragrafen over terugwerkende kracht bij juridische fusie naar Nederlands recht en terugwerkende kracht bij juridische fusie naar buitenlands recht samengevoegd in paragraaf 4.1.*

### 1. Inleiding

De juridische fusie wordt geacht een overdracht te zijn (artikel 14b, 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 14b, tweede lid). In andere gevallen kan ik de inspecteur toestaan onder het stellen van voorwaarden een faciliteit te verlenen (artikel 14b, derde lid). In de paragrafen 2 tot en met 6 van dit besluit staat mijn beleid voor de toepassing van artikel 14b. Hier wordt onder andere ingegaan op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de toepassing van artikel 14b, derde lid. 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 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 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 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

In paragraaf 9 staat welk besluit is ingetrokken.

In paragraaf 10 is tot slot de inwerkingtreding geregeld van dit besluit.

De goedkeuringen opgenomen in dit besluit zijn gebaseerd op de bevoegdheid mij verleend in 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 Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*juridische fusie*: een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb

*verdwijnende rechtspersoon*: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969 hun vermogensbestanddelen overdragen

*verkrijgende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 waartoe deze rechtspersoon behoort

*fuserende rechtspersoon*: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

*fusietijdstip*: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen



*onderneming*: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

## 2. Systematiek van de regeling

Voor de vennootschapsbelasting behelst de juridische fusie een overdracht van vermogensbestanddelen van de verdwijnende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon (artikel 14b, eerste lid, Wet Vpb 1969). De verdwijnende rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan en wordt geacht zijn onderneming te hebben gestaakt. De verdwijnende rechtspersoon zal daarom moeten af te rekenen op grond van artikel 15d Wet Vpb 1969. 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 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969 is bepaald dat de verdwijnende rechtspersoon 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 verdwijnende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon zijn dezelfde bepalingen van toepassing; en
- geen van de fuserende rechtspersonen 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, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten; en
- de latere heffing is verzekerd.

Als aan deze cumulatieve vereisten wordt voldaan en door het tweede lid vrijstelling wordt verleend, treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de juridische fusie is verkregen in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon.

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 fuserende rechtspersonen vóór de civielrechtelijke juridische fusie 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 rechtspersoon bij inwilliging van het verzoek voor al hetgeen in het kader van de juridische fusie is verkregen in de plaats van de verdwijnende 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 of derde lid geldt niet voor elke overgang onder algemene titel in het kader van een juridische fusie. Zo geldt de beperking dat de verdwijnende en de verkrijgende rechtspersoon zijn gevestigd in Nederland, of in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, Wet inkomstenbelasting 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 14b, achtste lid, Wet Vpb 1969). De fictieve vestigingsplaats van artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 vindt hierbij geen toepassing.

Voor de volledigheid merk ik hier nog op dat ook bij een fusie met 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 door de fusie overgegangene 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 14b, derde lid, Wet Vpb 1969.

Krachtens het vijfde lid wordt de faciliteit van het tweede of derde lid van artikel 14b Wet Vpb 1969 niet verleend als de juridische fusie 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 14b Wet Vpb 1969 gehanteerde begrippen.

### 3.1. Overgang onder algemene titel in het kader van een fusie

Artikel 14b geldt zowel voor juridische fusies naar Nederlands recht, als voor juridische fusies naar buitenlands recht. Wel is de juridische fusie 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 juridische fusie, beslissend is voor de vraag of een buitenlandse rechtshandeling kwalificeert als overgang onder algemene titel in het kader van een juridische fusie, in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969.

De juridische fusie naar Nederlands recht is 'de rechtshandeling van twee of meer rechtspersonen



waarbij een van deze het vermogen van de andere onder algemene titel verkrijgt of waarbij een nieuwe rechtspersoon die bij deze rechtshandeling door hen samen wordt opgericht, hun vermogen onder algemene titel verkrijgt' (artikel 2:309 BW).

Civielrechtelijk is bij een juridische fusie dus sprake van een rechtshandeling waarbij de vermogensbestanddelen tussen de fuserende rechtspersonen onder algemene titel overgaan. Als tegenprestatie voor de in het kader van de juridische fusie verkregen vermogensbestanddelen zal in het algemeen de verkrijgende rechtspersoon aandelen toekennen aan de aandeelhouders van de rechtspersoon waarvan het vermogen onder algemene titel overgaat. Bij een juridische fusie verdwijnt deze laatste rechtspersoon (verdwijnde rechtspersoon). Een bijzondere vorm van juridische fusie is de zogenoemde driehoeksfusie. Bij deze fusievorm (die slechts mogelijk is bij een juridische fusie tussen naamloze vennootschappen of besloten vennootschappen) worden de aandeelhouders van een verdwijnde rechtspersoon geen aandeelhouder van de verkrijgende rechtspersoon, maar van een groepsmaatschappij van de verkrijgende rechtspersoon (artikel 2:333a BW).

### **3.2. Winst**

Om in aanmerking te komen voor de fiscale faciliteit is niet vereist dat met of bij de juridische fusie 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 juridische fusie 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.

### **3.3. Ontgaan of uitstellen van belastingheffing**

De faciliteit van artikel 14b Wet Vpb 1969 wordt niet verleend, als de fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Dit wordt geacht het geval te zijn als de fusie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de fuserende partijen. Belanghebbenden hebben de mogelijkheid aannemelijk te maken dat de fusie 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, moet de situatie die vóór de fusie aanwezig was worden vergeleken met de situatie die door de fusie ontstaat. De overdracht van een onderneming naar een nieuw opgerichte verkrijgende rechtspersoon kan in dit verband worden aangemerkt als een reorganisatie van de actieve werkzaamheden van de fuserende partijen (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 71).

### **3.4. Verkrijgende rechtspersoon is gevoegde dochtermaatschappij**

Als een fuserende rechtspersoon over bepaalde fiscale aanspraken beschikt, bijvoorbeeld verliesverrekeningsaanspraken, is de faciliteit alleen mogelijk door het derde lid van artikel 14b. 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 14b, 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 door toepassing van het derde lid van artikel 14b.

## **4. Terugnwerkende kracht fusie**

### **4.1. Algemeen**

Het fusietijdstip 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 fuserende rechtspersonen daaromtrent 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 2:317 BW bedoelde fusiebesluit wordt genomen. Met het oog op hetgeen is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling voorafgaand aan de invoering van artikel 14b Wet Vpb 1969, kan voor de bepaling van het fusietijdstip in beginsel ook worden aangesloten bij de civielrechtelijke regeling. Dit geldt niet alleen voor juridische fusies naar Nederlands recht, maar ook voor juridische fusies naar buitenlands recht. In dit verband keur ik het volgende goed.

*Goedkeuring*

Ik keur goed dat het fusietijdstip kan worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de verdwij-



nende rechtspersoon, onder de volgende voorwaarden en beperking:

*Voorwaarden*

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

Van een incidenteel fiscaal voordeel is bijvoorbeeld sprake als door de terugwerkende kracht wordt bewerkstelligd dat het resultaat van de verdwijnende rechtspersoon kan worden afgezet tegen resultaten van vennootschappen die niet bij de juridische fusie betrokken zijn, omdat de verkrijger al deel uitmaakt van een fiscale eenheid.

*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 14b Wet Vpb 1969, of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 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 fusie. 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 hoogte van de niet vrijgestelde winst die als gevolg van de juridische fusie wordt behaald geldt dan als fusietijdstip 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.

Als een verleende terugwerking slechts beperkt geldt, omdat krachtens de voorwaarden bepaalde winst toch in aanmerking moet worden genomen, mag deze zonder terugwerking te berekenen winst worden opgenomen in de winst van de verdwijnende rechtspersoon over het laatste jaar voorafgaand aan het fusietijdstip. De aangifte over het (korte) jaar waarin de verdwijnende rechtspersoon ophoudt te bestaan, naar aanleiding van een uitgereikt aangiftebiljet, kan door deze aanvullende goedkeuring beperkt blijven tot een zogenoemde nihilaangifte, net als in de situatie waarin de fusie fiscaal volledig geruisloos plaatsvindt.

### **5. Goedkeuring voor bepaalde achterblijvende aanspraken**

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

De wettelijke plaatsvervangende door de verkrijgende rechtspersoon geldt alleen voor de vermogensbestanddelen die worden verkregen in het kader van de fusie (artikel 14b, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969). Fiscale aanspraken die onvoldoende verbonden zijn met een bepaald vermogensbestanddeel blijven achter bij de verdwijnende rechtspersoon en gaan verloren met de verdwijning als alleen de door de wet voorziene faciliteit wordt geboden. Voor de hierna genoemde aanspraken acht ik dit niet in overeenstemming met de door de wetgever met de fiscale faciliteit beoogde zogenoemde fiscale geruisloosheid en keur daarom aanvullend het volgende goed.

*Goedkeuring*

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

- de aanspraak op voortwenteling van een saldo aan rente op de voet van artikel 15b 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).

Deze goedkeuring geldt slechts als de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, 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 (Kamerstukken II, vergaderjaar 1997-98, 25 709, nr. 5, blz. 10). Als in concrete gevallen een dergelijk effect dreigt, zal de aanspraak niet kunnen overgaan, of zullen aanvullende voorwaarden worden gesteld. In een dergelijk situatie bericht de inspecteur de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster Vpb-IB winst, waar een op het individuele geval afgestemde beslissing zal worden voorbereid.

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

## **5.2. Achterwaartse verliesverrekening van de verkrijgende rechtspersoon met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon**

### **5.2.1. Algemeen**

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

#### *Goedkeuring*

Op verzoek keur ik goed dat een ná het fusietijdstip geleden verlies van de verkrijgende rechtspersoon kan worden verrekend met winsten van de verdwijnende rechtspersoon (bijlage 5).

Voorwaarde voor de goedkeuring is dat de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, Wet Vpb 1969, of met toepassing van de goedkeuring van paragraaf 8 voor te laat ingediende verzoeken. Ook wordt een voorwaarde opgenomen die winstsplitsing voorschrijft. Tot slot wordt een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

### **5.2.2. Indiening verzoeken**

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moet een hiertoe strekkend verzoek worden gedaan door de verkrijgende rechtspersoon, voor zich en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de verkrijgende rechtspersoon.

### **5.2.3. Toestemming aan de inspecteur**

Ik verleen de inspecteur toestemming om een goedkeuring te verlenen conform het in bijlage 5 opgenomen concept.

## **6. Toelichting op de voorwaarden**

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

Hierna wordt een toelichting gegeven op deze voorwaarden.

Als in de voorwaarden en de toelichting wordt verwezen naar artikel 13ca Wet Vpb 1969 wordt daarmee bedoeld de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb-pakket 2006) opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen.

Als in de voorwaarden en de toelichting wordt verwezen naar artikel 13c 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 per 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 fusie 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 14b, 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 fusie 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 eenwording die fusie 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 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 met juridische fusie fiscaal vergelijkbare 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 fusie 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.

#### *Onderlinge kapitaalsverhoudingen*

Ook onderlinge kapitaalsverhoudingen, zoals aandelen of lidmaatschapsverhoudingen en dergelijke verdwijnen door de fusie. Heeft bijvoorbeeld de verkrijgende rechtspersoon aandelen in de verdwijnende rechtspersoon, dan vervallen deze krachtens artikel 2:325, vierde lid, BW.

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

Artikel 13c ziet op de situatie dat eerst verliezen uit een buitenlandse onderneming in Nederland in aftrek zijn gebracht en daarna deze buitenlandse onderneming is omgezet in een deelneming. Krachtens artikel 13c is dan de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing tot de eerdere verliezen zijn ingelopen. Artikel 13ca is een uitzondering op de deelnemingsvrijstelling die toe staat dat een afwaarderingsverlies op een deelneming mag worden genomen, maar in de jaren daarna vrijstelling uitsluit totdat het afwaarderingsverlies is ingelopen. Zowel bij artikel 13c en 13ca moet onder omstandigheden het nog niet ingelopen verlies ineens worden teruggenomen. Het derde lid van voorwaarde 1 bepaalt dat het verdwijnen van een 13c deelneming door juridische fusie ook geldt als een omstandigheid waarbij een nog niet ingelopen verlies belast moet worden teruggenomen. Dit vanwege de vergelijkbaarheid met de in artikel 13c genoemde omstandigheden. Voor artikel 13ca is dit niet nodig, omdat het verdwijnen van een deelneming direct valt onder de werking van artikel 13ca, vijfde lid, Wet Vpb 1969.

#### *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 de naar het hoofdkantoor overgebrachte 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 daarom geldt 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.

Voor de volledigheid wijs ik er op dat samenloop van voorwaarde 1 ook mogelijk is met bijvoorbeeld artikel 25b van de Invorderingswet 1990, dat uitstel van betaling biedt als kort gezegd belasting is verschuldigd wegens het vervallen van belastingplicht.

#### *Voorwaarde 2: Opwaarderingsreserve*

Voorwaarde 2 regelt de samenloop van juridische fusie en artikel 13ba Wet Vpb 1969. Dit artikel 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 bij de verdwijnende rechtspersoon.

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

Een bijzondere situatie doet zich voor als de deelneming niet in het bezit is van de verdwijnende rechtspersoon, maar van een met hem verbonden lichaam, dat niet is verbonden met de verkrijgende rechtspersoon. Door de fusie is dan verdere toepassing van artikel 13ba Wet Vpb 1969 bij de verkrijgende rechtspersoon onmogelijk (bij gebrek aan 'een deelneming in de schuldenaar'). De opwaarderingsreserve moet dan onmiddellijk voorafgaande aan de juridische fusie en dus buiten de faciliteit 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, jo. artikel 13ba, achtste lid, Wet Vpb 1969).

#### *Voorwaarde 2a: Innovatiebox*

Voorwaarde 2a zorgt ervoor dat bij een gefacilieerde juridische fusie de toepassing van de innovatiebox ongewijzigd wordt voortgezet. Opname en redactie van de voorwaarde beoogt de fusieregeling te laten aansluiten bij de verwante regeling van de samenloop van innovatiebox en voeging in een fiscale eenheid in artikel 7a van het Besluit fiscale eenheid 2003.

#### *Voorwaarde 3: Een fuserende rechtspersoon 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 fusietijdstip. 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 fusie 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 fusie deel van uit maakt.

Een eventueel restant komt met dezelfde beperking in aftrek van de winst van de verkrijgende



rechtspersoon 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 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.

Als bij afzonderlijke goedkeuring het winstverleden van de verdwijnende rechtspersoon is meegegeven (zie paragraaf 5.2.) kan de aftrek van het boven bedoelde restant ook worden toegepast op de voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon (onder de beschreven beperkingen).

#### *Voorwaarde 4: Earningsstripping*

Voorwaarde 4 regelt de voortwenteling over het fusietijdstip van saldi aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969. Bedoeld is deze zo veel mogelijk te laten plaatsvinden alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden. De tekst van de voorwaarde sluit zoveel mogelijk aan bij de verwante wettelijke regeling van de samenloop tussen voortwenteling op de voet van artikel 15b en het fiscale eenheidsregime, zoals die is opgenomen in artikel 15aha Wet Vpb 1969 en artikel 10a van het Besluit fiscale eenheid 2003.

#### *Voorwaarde 5: Latent stakingsverlies objectvrijstelling*

Winst uit buitenlandse onderneming kan zijn vrijgesteld door de zogenoemde objectvrijstelling (van afdeling 2.10a, 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.

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

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

#### *Voorwaarde 6: Verrekening van verliezen*

Deze voorwaarde regelt de wijze waarop op het fusietijdstip nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende rechtspersoon en de verdwijnende rechtspersoon (hierna: voorfusieverliezen) worden verrekend met de na het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon behaalde winst (hierna: nafusiewinst). De verrekening door de verkrijgende rechtspersoon van de voorfusieverliezen met nafusiewinst is aan voorwaarden gebonden. Het uitgangspunt hierbij is dat de verrekening van voorfusieverliezen uitsluitend mogelijk is met nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon die is toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten die de verliezen in het verleden hebben veroorzaakt. Dit wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nafusiewinst van de verkrijgende rechtspersoon aan de onderneming van de verkrijgende respectievelijk de verdwijnende rechtspersoon, zoals die vóór de juridische fusie werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten moeten hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief te worden geplaatst. De inspecteurs dienen bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten. Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het fusietijdstip heen dient door de verkrijgende rechtspersoon winstsplitsing te worden toegepast. Dit geldt ook ten aanzien van rechtsverhoudingen die als gevolg van de juridische fusie teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de verkrijgende rechtspersoon voorfusieverliezen over het fusietijdstip heen wil verrekenen, winstsplitsing in de tijd in acht dient te worden genomen.

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

Voorwaarde 6, vierde lid, slotzin, stelt buiten twiifel dat overigens aan de voorfusieverliezen verbonden beperkingen bij toepassing van voorwaarde 6. onverminderd doorwerken. Bijvoorbeeld de verrekeningsbeperking die geldt als een verkrijgende rechtspersoon als moedermaatschappij is





ontvoegd uit een fiscale eenheid (artikel 15ag Wet Vpb 1969). Ook kan hierbij worden gedacht aan de verrekeningsbeperking voor zogenoemde houdsterverliezen van kort gezegd jaren vóór 2019 (artikel 34i Wet Vpb 1969). Als de verkrijgende vennootschap door de fusie niet langer een houdstervernootschap is in de zin van deze regeling voor houdsterverliezen dan is een onder deze regeling vallend verliesgeleden vóór de fusie (voorfusiehoudsterverlies) niet verrekenbaar met nafusiewinst. 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 door de winstsplitsing van voorwaarde 6 zogenoemde houdsterwinst weer zichtbaar wordt. Niet alleen omdat de tekst van voorwaarde 6, vierde lid, slotzin, uitdrukkelijk regelt dat bestaande beperkingen in stand blijven, maar vooral ook omdat voorwaarde 6 pas aan de orde is als zonder toepassing van deze voorwaarde aanspraak bestaat op verrekening van een voorfusieverlies met nafusiewinst. Waar geen recht bestaat op een dergelijke verrekening is voorwaarde 6 niet van toepassing.

#### *Voorwaarde 7: Deelnemingsverrekening*

Voorwaarde 7 regelt de overbrenging over het fusietijdstip van deelnemingsverrekening. Kort samengevat gaat het hier om het volgende. Voor zogenoemde (niet kwalificerende) beleggingsdeelnemingen bestaat geen recht op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van 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 verrekende bedrag – mits bij beschikking vastgesteld – overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar in aanmerking genomen als te verrekenen winstbelasting. De samenloop van een dergelijke overbrenging en juridische fusie wordt door voorwaarde 7 geregeld op een wijze die vergelijkbaar is met de regeling van voorwaarde 6 voor de samenloop van verliesverrekening en juridische fusie. Ook voor de deelnemingsverrekening geldt dus dat deze alleen in aanmerking mag worden genomen binnen de sfeer van de onderneming waarin dit recht is opgekomen.

#### *Voorwaarde 8: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten*

Een gelijke regeling als voor deelnemingsverrekening geldt ook voor de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten van artikel 23d 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 9: Buitenlandse bronbelasting*

Voorwaarde 9 regelt de overbrenging over het fusietijdstip van niet verrekende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 Bvdb 2001). Ook hier geldt dat verrekening over het fusietijdstip plaatsvindt met inachtneming van winstsplitsing. Dit geldt zowel voor de eigen bronbelasting van de verkrijgende rechtspersoon, als voor de bronbelasting van de verdwijnende rechtspersoon die door de verkrijgende rechtspersoon is overgenomen door de aan de faciliteit verbonden plaatsvervangende. Voor de volledigheid merk ik op dat een voorgaande versie van de voorwaarden ook winstsplitsing voorschreef voor de zogenoemde stalling en inhaal van buitenlandse winst. Aansluitend bij het fiscale eenheidsregime is deze regeling vervallen in verband met de invoering van de objectvrijstelling. Wel geldt onverminderd dat de bedoelde stalling en inhaal van de buitenlandse winst van de verdwijnende rechtspersoon door de plaatsvervangende wordt voortgezet door de verkrijgende rechtspersoon (maar nu zonder winstsplitsing).

#### *Voorwaarde 10: Juridische fusie met negatieve winst*

De winst behaald met of bij de juridische fusie kan ook buiten aanmerking blijven als het saldo van de stille en fiscale reserves negatief is, dus als met of bij de juridische fusie een verlies wordt behaald. Door de faciliteit van artikel 14b Wet Vpb 1969 en de daaraan verbonden doorschuif van boekwaarden wordt dit verlies van de verdwijnende rechtspersoon dan doorgeschoven naar de verkrijgende rechtspersoon. Zonder nadere voorwaarde kan dit buiten aanmerking gebleven verlies dat toerekenbaar is aan de onderneming van de verdwijnende rechtspersoon worden verrekend met winsten die toerekenbaar zijn aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon, zodat resultaten worden gesaldeerd die feitelijk niet bij elkaar horen. Om dit te kunnen voorkomen bepaalt artikel 14b, vierde lid, slotzin, Wet Vpb 1969 dat er ook voorwaarden gesteld kunnen worden als de waarde in het economische verkeer van de onder algemene titel overgegangene 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 liquidatiever-



liezen en van voorwaarde 6 met betrekking tot verrekening van voorfusieverliezen van de verkrijgende rechtspersoon. Voorwaarden 3 en 6 beogen, evenals voorwaarde 10, via de methode van winstsplitting te voorkomen dat door de aan de fusiefaciliteit verbonden fiscale doorschuif resultaten worden gesaldeerd die feitelijk niet bij elkaar horen.

Het volgende eenvoudige voorbeeld illustreert de werking van voorwaarde 10.

BV X heeft een onderneming met een ongunstig gelegen kantoorpand. Er vindt een juridische fusie plaats met een naburige concurrent BV Y als verkrijgende rechtspersoon. De enige substantiële stille reserve in de onderneming van BV X zit in het kantoorpand en bedraagt ten tijde van de juridische fusie negatief € 300.000. Na de juridische fusie wordt alleen nog het kantoorpand van BV Y gebruikt en wordt het kantoor van BV X verkocht met een verlies van € 300.000. Dit door BV Y geleden boekverlies van € 300.000 komt bij BV Y in het jaar waarin dit verlies wordt geleden alleen in aanmerking tot het bedrag van de (overige) winst van BV Y dat is toe te rekenen aan de in het kader van de juridische fusie van BV X verkregen onderneming. Het deel van het boekverlies dat eventueel door voorwaarde 10 niet in aftrek komt in het jaar waarin door BV Y het verlies is geleden, wordt verrekend met de winst van BV 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 BV Y toerekenbaar is aan de van BV X overgenomen onderneming.

## **7. Formele aspecten van de indiening en afhandeling van verzoeken om een fiscaal geruisloze juridische fusie**

### **7.1. Indiening verzoeken**

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

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

- a. de jaarrekening over het laatste boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon, dan wel de in artikel 2:313 BW bedoelde jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling;
- b. het fusievoorstel als bedoeld in artikel 2:312 BW;
- 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 14b, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Als het verzoek betrekking heeft op een juridische fusie 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 14b, derde lid, Wet Vpb 1969, met uitzondering van de navolgende situaties.

- a. Op het fusietijdstip zijn voor het bepalen van de winst bij de verdwijnende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon niet dezelfde bepalingen van toepassing. Bijvoorbeeld doordat op het fusietijdstip voor de verdwijnende rechtspersoon het Besluit beleggingsinstellingen of het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001 van toepassing is en voor de verkrijgende rechtspersoon niet (bij toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen: op het fusietijdstip of in het jaar voorafgaand aan het fusietijdstip).
- 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 om toepassing van artikel 14b, 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, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 2. In de situaties omschreven in de paragrafen 7.3.1.1. en 7.3.1.2 neemt de inspecteur aanvullend de daar vermelde voorwaarden op.

#### 7.3.1.1. Fuserende rechtspersonen zijn beleggingsinstellingen

Als op zowel de verkrijgende rechtspersoon als op de verdwijnende rechtspersoon het Besluit beleggingsinstellingen van toepassing is, neemt de inspecteur de volgende voorwaarden op:

##### *Verrekening van uitdelingstekorten*

###### *Voorwaarde 11*

1. Eventuele over boekjaren vóór het fusietijdstip ontstane uitdelingstekorten van de verkrijgende rechtspersoon en de verdwijnende rechtspersoon worden binnen de in artikel 2, vierde lid, van het Besluit beleggingsinstellingen gestelde termijn slechts verrekend met de voor uitdeling beschikbare winst van na het fusietijdstip voor zover deze winst is toe te rekenen aan de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon.
2. De toerekening bedoeld in het vorige lid vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing voorgeschreven door voorwaarde 6.

##### *Verplicht uit te delen winst van de verdwijnende rechtspersoon*

###### *Voorwaarde 12*

De verplicht uit te delen winst als bedoeld in artikel 28, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 van de verdwijnende rechtspersoon over het jaar dat eindigt op de dag voorafgaande aan het fusietijdstip wordt, voor zover die winst voor het fusietijdstip niet al is uitgedeeld, binnen 8 maanden na het fusietijdstip aan de aandeelhouders ter beschikking gesteld.

##### *Status van beleggingsinstelling na fusie vereist*

###### *Voorwaarde 13*

Deze beschikking vervalt als de verkrijgende rechtspersoon op en direct na het fusietijdstip geen beleggingsinstelling is in de zin van het Besluit beleggingsinstellingen.

#### 7.3.1.2. Verkrijgende rechtspersoon is 9-1-g – coöperatie en verdwijnende rechtspersoon niet

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

##### *Beperkte aftrek van verlengstukwinst*

###### *Voorwaarde 11*

De aftrek van verlengstukwinst (artikel 9, eerste lid, onderdeel g, 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 fusietijdstip tot het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon behoorden.

### 7.3.2. Het verzoek wordt afgewezen

Als het verzoek wordt afgewezen, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 3.

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

Als de gevraagde terugwerkende kracht op grond van het gestelde in paragraaf 4 niet aanvaardbaar is, maar wel aan alle overige vereisten voor de toepassing van artikel 14b Wet Vpb 1969 is voldaan, handelt de inspecteur als volgt. Hij willigt het verzoek in door te beschikken conform bijlage 2 en stelt daarbij het fusietijdstip 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 4), zo spoedig mogelijk door naar Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster Vpb-IB winst. Daar wordt het verzoek beoordeeld en een beschikking voorbereid. Vervolgens wordt de inspecteur, onder toezending van een conceptbeschikking, toegestaan op het verzoek te beslissen. De inspecteur handelt verder overeenkomstig hetgeen hierna is vermeld.

a. Het verzoek wordt ingewilligd

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

b. Het verzoek wordt afgewezen

Is het verzoek niet voor inwilliging vatbaar, dan wijst de inspecteur het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking af, onder vermelding van de motivering.

### **8. Te laat ingediende verzoeken**

#### **8.1. Algemeen**

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

#### **8.2. Goedkeuring en voorwaarden**

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14b, 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 14b Wet Vpb 1969 wordt voldaan, met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de fusie moet zijn gedaan; en
- b. de overdracht van de onderneming bij de verdwijnende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon 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 14b, derde lid, Wet Vpb 1969. Ook wordt in de goedkeuring de voorwaarde opgenomen dat de verkrijgende rechtspersoon in de plaats treedt van de verdwijnende rechtspersoon 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 rechtspersoon, voor zichzelf en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon, een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de verkrijgende rechtspersoon.

#### **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 conform het in bijlage 6 opgenomen concept.

In het geval een verzoek om toepassing van artikel 14b, 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. Ingetrokken regeling**

Het besluit van 27 januari 2015, nr. BLKB2015/34M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.



---

## 10. Inwerkingtreding

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

Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 28 april 2021*

*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 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (juridische fusie)
- bijlage 2: Inwilliging; beschikking met voorwaarden
- bijlage 3: Afwijzing
- bijlage 4: Ambtsbericht
- bijlage 5: Inwilliging verzoek om achterwaartse verliesverrekening met voorfusiewinst verdwijnende rechtspersoon
- bijlage 6: Goedkeuring bij te laat ingediend verzoek om toepassing artikel 14b, derde lid, Wet Vpb 1969



## BIJLAGE 1. (2021-7901)

### Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (juridische fusie)

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

*AWB*: Algemene wet bestuursrecht

*Bvdb 2001*: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

*BW*: Burgerlijk Wetboek

*Wet Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*juridische fusie*: een fusie in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969

*verdwijnde rechtspersoon*: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969 hun vermogensbestanddelen overdragen

*verkrijgende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 waartoe deze rechtspersoon behoort

*fuserende rechtspersoon*: een verdwijnde rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

*onderneming*: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

*fusietijdstip*: 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 13ca Wet Vpb 1969 wordt daarmee bedoeld de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb pakket 2006) opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen.

Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13c 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 per 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 juridische fusie ophouden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de juridische fusie verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige volzin 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 fuserende 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.

### Opwaarderingsreserve

#### Voorwaarde 2

Als onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip bij de verdwijnde rechtspersoon een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de verdwijnde rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

### Innovatiebox

#### Voorwaarde 2a

De verkrijgende rechtspersoon treedt voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox in de plaats van de verdwijnde rechtspersoon.



## Latent liquidatieverlies deelneming

### Voorwaarde 3

1. Als op het tijdstip van het fusievoorstel, bedoeld in artikel 2:312 BW, tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het fusietijdstip.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d 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 fusietijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, 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 rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
6. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbaar bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
7. Als op het tijdstip van het fusievoorstel (bedoeld in artikel 2:312 BW) tot het vermogen van een fuserende rechtspersoon een onderneming behoort waarop artikel 13e 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 fusietijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

## Earningsstripping

### Voorwaarde 4

1. Voor de toepassing van artikel 15b, vijfde lid, komen de voor het fusietijdstip ontstane saldi aan renten (voorfusierenten) in aftrek bij het bepalen van de winst van een jaar eindigend na het fusietijdstip voor zover:
  - a. in dat jaar ruimte bestaat voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten; en
  - b. bij de rechtspersoon bij wie de voorfusierenten zijn ontstaan in dat jaar ruimte zou bestaan voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten als de fusie niet zou hebben plaatsgevonden.
2. Indien de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, komen voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de voor het fusietijdstip bij een fuserende rechtspersoon ontstane voortgewentelde saldi aan renten in aftrek bij het bepalen van de winst van de verkrijgende rechtspersoon tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule  $(rfrp/rt) \times rvrp$ : waarbij wordt verstaan onder: *rfrp*: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersoon met voorfusierenten, berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden; *rt*: de totale ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden; *rvrp*: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten bij de verkrijgende rechtspersoon.
3. Indien bij een fuserende rechtspersoon het bedrag aan voorfusierenten lager is dan het bedrag dat op grond van de formule, bedoeld in het tweede lid, in aftrek kan worden gebracht, wordt het verschil tussen die bedragen door toepassing van die formule op basis van de na toepassing van het tweede lid resterende ruimten verdeeld over de fuserende rechtspersonen met een na toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan voorfusierenten, met dien verstande dat bij toepassing van die formule *rvrp* ten hoogste gelijk is aan de *rt*. Indien bij een fuserende rechtspersoon het resterende bedrag aan voorfusierenten lager is dan het bedrag dat volgt uit de toepassing van de eerste zin, wordt de eerste zin opnieuw toegepast, met dien verstande dat daarbij





wordt uitgegaan van de na toepassing van de eerste zin resterende ruimten.

4. Het eerste lid vindt geen toepassing voor zover de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten ontstaat door rechtshandelingen die in overwegende mate zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen. Rechtshandelingen worden geacht in overwegende mate te zijn gericht op het verruimen van de mogelijkheid om voorfusierenten in aftrek te brengen indien de rechtshandeling niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen.
5. Voor de toepassing van deze voorwaarde wordt onder ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten verstaan: het bedrag waarmee het hoogste van de bedragen, bedoeld in artikel 15b, eerste lid, het saldo aan renten van het jaar overschrijdt.

## **Latent stakingsverlies objectvrijstelling**

### **Voorwaarde 5**

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt, een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i, 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 verdwijnende rechtspersoon door de verkrijgende rechtspersoon.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969 wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende rechtspersoon en een stakingsverlies van de verdwijnende rechtspersoon.
5. Een krachtens de vorige volzin berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i 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 rechtspersoon kan worden toegerekend.
6. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6 (op overeenkomstige wijze).
7. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vijfde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 3 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

## **Verrekening van verliezen**

### **Voorwaarde 6**

1. Voor de toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969 op vóór het fusietijdstip geleden verliezen vindt verrekening plaats met inachtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het fusietijdstip door elk van de fuserende rechtspersonen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de juridische fusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een fuserende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt een aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiend negatief deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de positieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van fuserende rechtspersonen die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het fusietijdstip geleden verliezen waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de positieve delen plaats.
4. De vóór het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en het derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
5. Als de aanspraken op de verrekening van verliezen van de verdwijnende rechtspersoon overgaan op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.



## **Deelnemingsverrekening**

### **Voorwaarde 7**

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, van de Wet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de 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 verdwijnende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

## **Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

### **Voorwaarde 8**

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 7.

## **Buitenlandse bronbelasting**

### **Voorwaarde 9**

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

## **Fusie met negatieve winst**

### **Voorwaarde 10**

1. Als op het fusietijdstip de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van de verdwijnende rechtspersoon 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 fusietijdstip.
2. Voor zover uit hoofde van een vermogensbestanddeel dat op het fusietijdstip tot het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon behoort, na het fusietijdstip 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 fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven 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 zijn ontstaan, voor zover er in het desbetreffende jaar winst is toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon 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 winstplitsing van voorwaarde 6.



- 
5. Als bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening door de verkrijgende rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon. 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. (2021-7901)

### Inwilliging; beschikking met voorwaarden; concepttekst

#### TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overgang van het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats>.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer 2021-7901 toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

#### BESLUIT:

- Op grond van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 willig ik uw verzoek in onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 bij het besluit met nummer 2021-7901 (als bijlage bij deze beschikking gevoegd).
- Het fusietijdstip stel ik vast op <datum>, mits<sup>1</sup> de datum waarop de juridische fusie van kracht wordt, volgens het recht dat de fusie beheerst, ligt binnen twaalf maanden na de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon.

EINDE IN TE VOEGEN CONCEPTTEKSTBLOK

---

<sup>1</sup> Opnemen indien terugwerkende kracht wordt verleend met toepassing van paragraaf 4.



---

### **BIJLAGE 3. (2021-7901)**

#### **Afwijzing; beschikking; concepttekst**

##### **TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING**

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overgang van het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon (RSIN)> in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)>.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer 2021-7901 toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

##### **BESLUIT:**

Ik wijs uw verzoek af.

##### **TOELICHTING:**

Aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt niet voldaan, en wel om de volgende redenen.  
<motivering afwijzing verzoek>

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK



---

## BIJLAGE 4. (2021-7901)

### Ambtsbericht (bij toepassing van paragraaf 7.4.)

#### Vraagstelling uit te brengen ambtsbericht, voor zowel verdwijnende rechtspersoon als 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. Aanspraken op deelnemingsverrekening.
9. Valt één of meer van de fuserende lichamen onder een bijzonder fiscaal regime en/of bijzonder (overgangs)tarief?
10. Fusievoorstel als bedoeld in artikel 2:312 BW.
11. Is de juridische fusie in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing?
12. Wat is het gewenste fusietijdstip?
13. Wanneer wordt de fusieakte verleden?
14. Gegevens over elementen waarover moet worden afgerekend.
15. Gegevens over lopende verzoeken om toepassing van artikel 14, 14a, 14b en/of 15 Wet Vpb 1969.
16. A) Is de termijn voor het geven van een beschikking ingevolge artikel 4:15 van de Awb opgeschort? Zo ja, om welke reden en gedurende welke periode?  
B) Is een mededeling als bedoeld in artikel 4:14 van de Awb gedaan? Zo ja, welke nadere termijn is daarbij aangegeven?
17. Reden(en) waarom het verzoek niet op grond van de algemene toestemming op het kantoor kan worden afgedaan en andere bij de beoordeling van het verzoek mogelijk van belang zijnde punten.



## BIJLAGE 5. (2021-7901)

### Inwilliging van verzoek om achterwaartse verrekening van verlies van de verkrijgende rechtspersoon met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon.

#### TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESLISSING

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nr. 2021-7901, toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek namens <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> voor zich en als rechtsopvolger van <naam verdwijnende rechtspersoon (RSIN)>.

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

Ik keur goed dat bij de fusie in de zin van artikel 14b, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tussen <naam verkrijgende rechtspersoon>, als verkrijgende rechtspersoon, en <naam verdwijnende rechtspersoon>, als verdwijnende rechtspersoon, de na het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon binnen de in artikel 20 Wet Vpb 1969 bedoelde termijn kunnen worden verrekend met winsten van de verdwijnende rechtspersoon.

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden:

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

*Wet Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*juridische fusie*: een fusie in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969.

*verdwijnende rechtspersoon*: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969 hun vermogensbestanddelen overdragen;

*verkrijgende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 waartoe deze rechtspersoon behoort

*fuserende rechtspersoon*: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

*fusietijdstip*: het tijdstip met ingang waarvan de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen onderneming: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

1. Voor de toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969 op terug te wentelen verlies van de verkrijgende rechtspersoon van één der jaren na het fusietijdstip naar winsten van de verdwijnende rechtspersoon, vindt verrekening plaats onder de volgende voorwaarden:
  - a. Als de berekening van de belastbare winst van de verkrijgende rechtspersoon leidt tot een negatief bedrag, wordt de winst van de verkrijgende rechtspersoon elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het fusietijdstip door elk van de fuserende rechtspersonen gedreven ondernemingen (hierna: winstsplitsing). Deze winstsplitsing vindt plaats alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan de onderneming van een fuserende rechtspersoon kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de verkrijgende rechtspersoon tot uitdrukking komt.
  - 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 fuserende rechtspersonen die geen aanspraak hebben op verrekening met winst van een aan het fusietijdstip voorafgaand jaar, waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de negatieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de negatieve delen plaats.
  - c. De vóór het fusietijdstip behaalde winsten van de verdwijnende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a. en b. bepaalde deel van het verlies van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon 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 rechtspersoon.
  - d. Als verrekening van verlies overeenkomstig c. heeft plaatsgevonden, vervalt de mogelijkheid dat verlies te verrekenen met winsten van de verkrijgende rechtspersoon.
2. Deze goedkeuring geldt slechts als de juridische fusie plaatsvindt met toepassing van artikel 14b, tweede of derde lid, Wet Vpb 1969, dan wel vrijstelling is verleend voor de winst behaald als gevolg van de fusie met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
3. De verkrijgende rechtspersoon verklaart – voor zichzelf en als rechtsopvolger van de verdwijnende rechtspersoon – binnen twee maanden na dagtekening van de goedkeuring schriftelijk aan de bevoegde inspecteur dat hij instemt met deze goedkeuring en de daarbij gestelde voorwaarden.

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK



## BIJLAGE 6. (2021-7901)

### Goedkeuring bij te laat ingediend verzoek om toepassing artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

#### TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESLISSING

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de overgang van het vermogen van <naam verdwijnende rechtspersoon (fiscaal nummer)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen verdwijnende rechtspersoon) in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar <naam verkrijgende rechtspersoon (RSIN)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen verkrijgende rechtspersoon).

Het verzoek is niet ingediend vóór de juridische fusie. De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer 2021-7901, toegestaan een beslissing te nemen op een te laat ingediend verzoek.

#### BESLUIT:

- Ik keur goed dat heffing van vennootschapsbelasting achterwege blijft ter zake van de in het verzoek omschreven overgang in het kader van een fusie van het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon. Aan deze goedkeuring verbind ik de hieronder opgenomen voorwaarden, welke – zie voorwaarde 12 – schriftelijk moeten worden aanvaard.
- Het fusietijdstip stel ik vast op <datum>, mits<sup>2</sup> de datum waarop de juridische fusie van kracht wordt, volgens het recht dat de fusie beheerst, ligt binnen twaalf maanden na de aanvang van het boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon.

#### Voorwaarden

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

*Bvdb 2001*: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

*BW*: Burgerlijk Wetboek

*Wet Vpb 1969*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

*juridische fusie*: een fusie in de zin van artikel 14b van de Wet Vpb

*verdwijnende rechtspersoon*: een of meer rechtspersonen die in het kader van een fusie in de zin van artikel 14b Wet Vpb 1969 hun vermogensbestanddelen overdragen;

*verkrijgende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, dan wel de fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 waartoe deze rechtspersoon behoort

*fuserende rechtspersoon*: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon

*onderneming*: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de desbetreffende rechtspersoon

*fusietijdstip*: 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 13ca Wet Vpb 1969 wordt daarmee bedoeld de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb pakket 2006) opgenomen overgangsregeling op grond waarvan de wettekst van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2005 voor het terugnemen van afwaarderingsverliezen.

Als in deze voorwaarden wordt verwezen naar artikel 13c 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 per 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 juridische fusie op houden te bestaan, dan wel na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.
2. Schulden die door de juridische fusie verdwijnen worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer van de schuldvorderingen die tegenover deze schulden staan. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover ten aanzien van

<sup>2</sup> Opnemen als terugwerkende kracht wordt verleend met toepassing van paragraaf 4 en bij afgeven goedkeuring akte nog niet is verleden.





de schuldvordering al een bedrag op de voet van de artikelen 13b of 13ba Wet Vpb 1969 in aanmerking is genomen bij de fusierende 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.

## **Opwaarderingreserve**

### **Voorwaarde 2**

Als onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip bij de verdwijnende rechtspersoon een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

## **Innovatiebox**

### **Voorwaarde 2a**

De verkrijgende rechtspersoon treedt voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon.

## **Latent liquidatieverlies deelneming**

### **Voorwaarde 3**

1. Als op het tijdstip van het fusievoorstel, bedoeld in artikel 2:312 BW, tot het vermogen van een fusierende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe is besloten, geldt de volgende beperking bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon van na het fusietijdstip.
2. Een liquidatieverlies uit hoofde van de in het vorige lid bedoelde deelneming, dat krachtens artikel 13d 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 fusietijdstip behoorde.
3. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positieve belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de jaren genoemd in artikel 20, tweede lid, 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 rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon, onder de voorwaarden en beperkingen van het derde lid.
6. Voor zover een liquidatieverlies in een voorafgaand jaar op het belastbaar bedrag in mindering wordt gebracht, zal de aanslag over dat jaar worden herzien. Over het bedrag van de herziening wordt geen belastingrente vergoed.
7. Als op het tijdstip van het fusievoorstel (bedoeld in artikel 2:312 BW) tot het vermogen van een fusierende 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 fusietijdstip krachtens artikel 13e in aanmerking te nemen liquidatieverlies.

## **Earningsstripping**

### **Voorwaarde 4**

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

gende rechtspersoon lager is dan de totale ruimte die hiervoor bij de fuserende rechtspersonen met voorfusierenten gezamenlijk zou bestaan als deze ruimte wordt berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden, komen voor de toepassing van het eerste lid van deze voorwaarde de voor het fusietijdstip bij een fuserende rechtspersoon ontstane voortgewentelde saldi aan renten in aftrek bij het bepalen van de winst van de verkrijgende rechtspersoon tot maximaal het bedrag dat volgt uit de formule  $(rm/rt) \times$

*rfe*: waarbij wordt verstaan onder: *rm*: de ruimte voor het in aftrek brengen van voortgewentelde saldi aan renten van de fuserende rechtspersoon met voorfusierenten, berekend alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden;

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

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

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

## Latent stakingsverlies objectvrijstelling

### Voorwaarde 5

1. Als binnen drie jaar na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt, een staking plaatsvindt als bedoeld in artikel 15i, 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 verdwijnende rechtspersoon door de verkrijgende rechtspersoon.
3. De beperking opgenomen in de volgende leden van deze voorwaarde vindt geen toepassing als de verkrijgende rechtspersoon aannemelijk maakt dat de staking plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen die zijn opgekomen na de datum waarop de fusie volgens het civiele recht van kracht wordt.
4. Het stakingsverlies, bedoeld in artikel 15i Wet Vpb 1969 wordt verdeeld in een stakingsverlies van de verkrijgende rechtspersoon en een stakingsverlies van de verdwijnende rechtspersoon.
5. Een krachtens de vorige volzin berekend stakingsverlies wordt voor de toepassing van artikel 15i 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 rechtspersoon kan worden toegerekend.
6. De toerekening, bedoeld in de vorige leden vindt plaats met toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6 (op overeenkomstige wijze).
7. Voor zover een stakingsverlies door de toepassing van het vijfde lid buiten aanmerking blijft, wordt dit verrekend overeenkomstig de regeling van voorwaarde 3 voor buiten aanmerking blijvende bedragen.

## Verrekening van verliezen

### Voorwaarde 6

1. Voor de toepassing van artikel 20 Wet Vpb 1969 op vóór het fusietijdstip geleden verliezen vindt verrekening plaats met in achtneming van de volgende leden.
2. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt elk jaar gesplitst in delen die betrekking hebben op de vóór het fusietijdstip door elk van de fuserende rechtspersonen gedreven ondernemingen

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

3. Als de winst van de verkrijgende rechtspersoon positief is, wordt een aldus uit bovenstaande winstsplitsing eventueel voortvloeiend negatief deel, voor zoveel mogelijk, in mindering gebracht op de positieve delen betrekking hebbend op de ondernemingen van fuserende rechtspersonen die geen aanspraak hebben op verrekening van vóór het fusietijdstip geleden verliezen waarna het resterende gedeelte in mindering komt op de positieve delen die betrekking hebben op de ondernemingen van de overige fuserende rechtspersonen. Deze verminderingen vinden, voor zover nodig, naar verhouding van de positieve delen plaats.
4. De vóór het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en het derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.
5. Als de aanspraken op de verrekening van verliezen van de verdwijnende rechtspersoon overgaan op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig het tweede en derde lid bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

## **Deelnemingsverrekening**

### ***Voorwaarde 7***

1. De overbrenging van deelnemingsverrekening van de verkrijgende rechtspersoon krachtens artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, bedraagt ten hoogste het volgens het volgende lid te bepalen bedrag.
2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag is het bedrag van de zogenoemde tweede limiet van artikel 23c, tweede lid, onderdeel b, van de Wet, als deze limiet wordt berekend met de bedragen die zijn toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming.
3. De toerekening, bedoeld in het tweede lid, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van de winstsplitsing van voorwaarde 6.
4. Voor zover overbrenging op grond van deze voorwaarde is uitgesloten, wordt het met overeenkomstige toepassing van artikel 23c, zevende lid, 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 verdwijnende rechtspersoon overgaat op de verkrijgende rechtspersoon, vindt bij de uitoefening van dit recht deze voorwaarde overeenkomstige toepassing.

## **Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten**

### ***Voorwaarde 8***

De overbrenging wegens verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten krachtens artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969, uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip, vindt plaats met overeenkomstige toepassing van voorwaarde 7.

## **Buitenlandse bronbelasting**

### ***Voorwaarde 9***

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



ming van dubbele belasting, voortgewenteld naar het volgende jaar en met inachtneming van deze voorwaarde in aanmerking genomen.

## **Fusie met negatieve winst**

### **Voorwaarde 10**

1. Als op het fusietijdstip de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen van de verdwijnende rechtspersoon 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 fusietijdstip.
2. Voor zover uit hoofde van een vermogensbestanddeel dat op het fusietijdstip tot het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon behoort, na het fusietijdstip 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 fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon gedreven 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 zijn ontstaan, voor zover er in het desbetreffende jaar winst is toe te rekenen aan de vóór het fusietijdstip door de verdwijnende rechtspersoon 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 rechtspersoon kan plaatsvinden met voorfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon, mag de vermindering bedoeld in het derde lid ook worden toegepast op en tot ten hoogste het positieve belastbare bedrag van de verdwijnende rechtspersoon. 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 rechtspersoon treedt met betrekking tot al hetgeen in het kader van de overdracht is verkregen in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon, voor zover hiervan niet bij een overigens aan deze goedkeuring verbonden voorwaarde wordt afgeweken.

## **Aanvaardingsvoorwaarde**

### **Voorwaarde 12**

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

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK