

Bedrijfsfusie

Vennootschapsbelasting; bedrijfsfusie, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2008, 196

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is een aantal besluiten over de regeling van de bedrijfsfusie in de vennootschapsbelasting samengevoegd en geactualiseerd. De belangrijkste wijzigingen zijn:

- er is een nieuwe voorwaarde opgenomen in verband met de invoering van de deelnemingsverrekening (voorwaarde 2f);
- het beleid met betrekking tot de cumulatief preferente aandelen is aangepast in verband met een parlementaire toezegging die is gedaan in het kader van de Wet werken aan winst (paragraaf 3.4.3.);
- een passage is opgenomen over de opwaarderingsreserve in de zin van artikel 13ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (paragraaf 5.3);
- als de octrooibox van toepassing is of als de invordering niet is verzekerd mag de inspecteur het verzoek om toepassing van artikel 14, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet zelf afdoen (hoofdstuk 7);
- een goedkeurende regeling voor te laat ingediende verzoeken (hoofdstuk 9).

1. Inleiding

Inleiding

In de hoofdstukken 2 tot en met 6 van dit besluit wordt een kader geschetst voor de behandeling van de bedrijfsfusie, zoals opgenomen in artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Daarbij wordt in het bijzonder ingegaan op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De 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 hoofdstuk 7 worden de formele aspecten behandeld rondom de indiening en de afhandeling van verzoeken om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In dat hoofdstuk wordt tevens een algemene toestemming aan de inspecteurs verleend tot het afdoen van bepaalde verzoeken om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hoofdstuk 7 bevat instructies voor de afdoening van verzoeken die wel en die niet onder de algemene toestemming vallen.

In hoofdstuk 8 is het beleid weergegeven voor het meegeven van verliezen van de overdrager aan de overnemer, indien als rechtstreeks gevolg van een bedrijfsfusie de belastingplicht van de overdrager eindigt.

In hoofdstuk 9 is het beleid opgenomen met betrekking tot te laat ingediende verzoeken om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Hoofdstuk 10 geeft tot slot aan met ingang van welke datum dit besluit in werking treedt en noemt de besluiten die met ingang van deze datum zijn ingetrokken.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet Vpb: Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

Bvdb: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001;

AWB: Algemene wet bestuursrecht;

overdrager: de overdragende belastingplichtige;

overnemer: de overnemende belastingplichtige;

Bedrijfsfusie

overgangstijdstip: het tijdstip van wanneer af de overgedragen onderneming geacht wordt rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te zijn uitgeoefend;
overdracht: de feitelijke inbreng van activa in en overneming van passiva door de overnemer;
overgedragen onderneming: de overgedragen onderneming of het overgedragen zelfstandig onderdeel van een onderneming.

Systematiek

VPB

2. Systematiek van de regeling

In artikel 14, eerste lid, van de Wet Vpb is bepaald dat de belastingplichtige die zijn gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel daarvan overdraagt (overdrager) aan een ander lichaam dat reeds belastingplichtig is of door de overname belastingplichtig wordt (overnemer), tegen uitreiking van aandelen in de overnemer (bedrijfsfusie), de winst behaald met of bij de overdracht niet in aanmerking behoeft te nemen, indien aan de volgende drie vereisten wordt voldaan:

- a. voor het bepalen van de winst bij de overdrager en de overnemer zijn dezelfde bepalingen van toepassing; en
- b. de overnemer kan geen aanspraak maken op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet Vpb, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de octrooibox of op toepassing van de deelnemingsverrekening; en
- c. de latere heffing is verzekerd.

Ingeval is voldaan aan de drie hiervoor genoemde cumulatieve vereisten, vloeit rechtstreeks uit de wet voort dat de winst niet in aanmerking wordt genomen; de overnemer treedt dan in de plaats van de overdrager voor alle vermogensbestanddelen die in het kader van de bedrijfsfusie zijn verkregen.

Ingeval niet aan de vereisten wordt voldaan, biedt het tweede lid de mogelijkheid de winst buiten aanmerking te laten. Hiervoor moeten de overdrager en de overnemer vóór de overdracht een gezamenlijk verzoek indienen bij de inspecteur. Indien 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 overnemer bij inwilliging van het verzoek voor al hetgeen in het kader van de bedrijfsfusie is verkregen in de plaats van de overdrager, voor zover nadere voorwaarden hierop geen inbreuk maken.

De faciliteit van het eerste en tweede lid van artikel 14 van de Wet Vpb wordt niet verleend, indien de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Zie in dit verband paragraaf 3.7.

Wettelijke begrippen

3. De wettelijke begrippen in artikel 14 van de Wet Vpb

In dit hoofdstuk wordt het beleidsmatige kader geschetst van enkele in artikel 14 van de Wet Vpb gehanteerde begrippen.

3.1. Overdracht

Onder de overdracht van een onderneming wordt niet begrepen de overdracht die wordt gevolgd door een overdracht door de overnemer aan een derde van een wezenlijk deel van de overgedragen onderneming, indien aannemelijk is dat het voornemen daartoe reeds vóór de overdracht bestond. Dit geldt niet indien de opvolgende overdracht plaatsvindt in het kader van een bij de aard en omvang van de onderneming van de overnemer passende normale bedrijfsuitoefening.

In afwijking van het vorenstaande is naar mijn mening wel sprake van een overdracht door de overdrager aan de overnemer indien de daaropvolgende overdracht door de overnemer aan een derde:

- a. is gefacilieerd op grond van artikel 15 van de Wet Vpb; óf
- b. is gefacilieerd op grond van artikel 14 van de Wet Vpb, en bovendien:

- na de laatste overdracht de in de overnemer achterblijvende vermogensbestanddelen een onderneming (in materiële zin) vormen, dan wel
 - na de laatste overdracht in de overnemer geen vermogensbestanddelen achterblijven dan wel bij de achterblijvende vermogensbestanddelen geen sprake is van vermogensbestanddelen met stille reserves/goodwill; of
 - c. is gefacilieerd op grond van artikel 14a, tweede of derde lid, van de Wet Vpb in geval van een splitsing als bedoeld in artikel 14a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb waarbij door de derde ter zake van de splitsing aandelen worden uitgereikt aan de overnemer, en bovendien:
 - na de laatste overdracht de in de overnemer achterblijvende vermogensbestanddelen een onderneming (in materiële zin) vormen, dan wel
 - na de laatste overdracht in de overnemer geen vermogensbestanddelen achterblijven dan wel bij de achterblijvende vermogensbestanddelen geen sprake is van vermogensbestanddelen met stille reserves/goodwill.
- Bovenstaande regeling voorkomt dat de faciliteit van artikel 14 van de Wet Vpb kan worden gebruikt om (per saldo) vermogensbestanddelen met stille reserves/goodwill, niet zijnde een onderneming in materiële zin, af te zonderen in de overnemer.

3.2. (Zelfstandig onderdeel van een) onderneming

Bij de overdracht van een onderneming als bedoeld in artikel 14 van de Wet Vpb moet het gaan om een onderneming in de zin van voorheen artikel 6 Wet IB 1964 en thans artikel 3.8. van de Wet IB 2001. Dit betekent dat een onderneming in materiële zin moet worden overgedragen. Hieronder moet worden verstaan 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die gericht is op deelname aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen'. De wettelijke fictie dat bepaalde lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen is in dit verband niet relevant (artikel 2, vijfde lid, van de Wet Vpb).

De inbreng van deelnemingen zal dus niet kwalificeren als de inbreng van een onderneming in de zin van artikel 14 van de Wet Vpb. Ook in de situatie waarin naast deelnemingen bedrijfspanden worden overgedragen is over het algemeen geen sprake van een onderneming in materiële zin.

Voor de invulling van het begrip zelfstandig onderdeel van een onderneming moet in de eerste plaats aansluiting worden gezocht bij de jurisprudentie voor de inkomstenbelasting over overdracht of liquidatie van een gedeelte van een onderneming. Bij de overdracht van een zelfstandig onderdeel van de onderneming is het mogelijk dat aan de onderneming gebonden vermogensbestanddelen bij de overdrager achterblijven, mits hetgeen wordt overgedragen op zich een (materiële) onderneming kan vormen.

Belanghebbenden moeten in het verzoek om toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit vermelden of alle activa en passiva in de overdracht zijn begrepen en zo niet, welke vermogensbestanddelen achterblijven.

3.3. Uitreiking van aandelen

De overdracht moet plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen. Met aandelen worden in dit verband gelijkgesteld winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid of lidmaatschapsrechten (artikel 14, lid 6, van de Wet Vpb).

In paragraaf 3.6 van dit hoofdstuk keur ik goed dat een beperkte afronding mogelijk is.

De faciliteit van artikel 14 van de Wet Vpb vereist niet dat de ter zake van de ingebrachte onderneming uit te geven aandelen a pari bij de overdrager worden geplaatst.

Onderneming

Uitreiking van aandelen

Bedrijfsfusie

VPB

3.4. Adequate tegenprestatie (aandelen)

Uit de systematiek van artikel 14 van de Wet Vpb volgt dat de overdrager voor de door hem overgedragen onderneming een adequate tegenprestatie (in de vorm van aandelen in de overnemer) ontvangt. De uitgifte van één aandeel (met agio) kan een adequate tegenprestatie vormen. Als geen sprake is van een adequate tegenprestatie, dan is de faciliteit van artikel 14 van de Wet Vpb niet van toepassing.

In het navolgende wordt ingegaan op enkele aspecten die van belang zijn voor de beoordeling van de vraag of de overdrager een adequate tegenprestatie ontvangt.

Waarde aandelen

3.4.1. Waarde van de aandelen

De waarde van de uit te geven aandelen moet corresponderen met de waarde in het economische verkeer van de overgedragen onderneming (gecorrigeerd met de latente Vpb-claim over de aanwezige stille reserves/goodwill).

Als sprake is van de inbreng ('omzetting') van een binnenlandse vaste inrichting in een naamloze of besloten vennootschap, hanteer ik het volgende beleid. De overdracht moet plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen (eventueel met agio) tot het bedrag van het 'eigen vermogen' van de vaste inrichting, zijnde het saldo van de daartoe behorende bezittingen en schulden. Tot de schulden behoort niet de rekening 'Hoofdkantoor'. Verder worden schulden aan gelieerde maatschappijen die fiscaal als informeel kapitaal worden beschouwd, tot het eigen vermogen gerekend.

Agio

3.4.2. Agio. Andere aandeelhouders in de overnemer

In de praktijk worden regelmatig verzoeken gedaan om toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb op de overdracht van een onderneming, waarbij naast de overdrager tevens anderen aandeelhouder zijn of worden in de overnemer. De inbreng van die anderen bestaat daarbij uit storting op aandelen voor de nominale waarde, terwijl de overdrager in zo'n situatie veelal genoeg neemt met een relatief klein nominaal aandelenkapitaal en een groot agio. Als dat agio zich over alle aandelen (dus ook over die van de andere aandeelhouder(s) in de overnemer) uitspreidt, wordt voor de overgedragen onderneming geen adequate tegenprestatie verkregen.

Andere dan gewone aandelen; bedrijfsopvolging

3.4.3. Andere dan gewone aandelen. Bedrijfsopvolging. Toetreden van derden tot de overnemer

In de praktijk komt het voor dat de overdracht van de onderneming plaatsvindt tegen uitreiking van preferente aandelen (en eventueel daarnaast gewone aandelen). Indien zo'n overdracht plaatsvindt aan een lichaam waarin ook een derde is of wordt gerechtigd, kan het verzoek slechts worden ingewilligd indien met betrekking tot die preferente aandelen aan de volgende criteria is voldaan:

- a. er moet sprake zijn van cumulatief preferente aandelen;
- b. het nominale bedrag van de cumulatief preferente aandelen vermeerderd met eventueel agio (en het nominale bedrag van gewone aandelen) wordt in overleg met de inspecteur zodanig bepaald dat de waarde van deze aan de overdrager uitgereikte aandelen gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van de overgedragen onderneming; zie in dit verband ook paragraaf 3.4.2.;
- c. aan deze aandelen is een dividendpercentage verbonden dat op zakelijke wijze is bepaald¹; het cumulatief preferente dividend wordt berekend over het nominale bedrag van de aandelen vermeerderd met eventueel agio;
- d. er wordt daadwerkelijk dividend uitgekeerd.

1. Dit percentage is onder andere afhankelijk van de branche en de voor de onderneming specifieke omstandigheden.

Bedrijfsfusie

Winstgerechtigd- heid en zeggen- schap

3.4.4. Winstgerechtigdheid en zeggenschap

Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een adequate tegenprestatie spelen ook begrippen als winstgerechtigdheid en zeggenschap een rol. Zo is er bijvoorbeeld geen sprake van een adequate tegenprestatie als de overdrager niet evenredig aan zijn inbreng gerechtigd wordt tot de winst van de overnemer (bijvoorbeeld doordat deze gerechtigdheid uitsluitend aan het nominaal gestorte aandelenkapitaal is gekoppeld), tenzij dit bezien vanuit de overdrager op zakelijke grondslag berust.

Winst

3.5. Winst

Om in aanmerking te komen voor fiscale begeleiding is niet vereist dat met of bij de overdracht positieve winst wordt behaald. Ook in de situatie dat de winst nihil of negatief is, kan om toepassing van de faciliteit worden verzocht. Indien bij de overdracht een negatieve overdrachtswinst wordt behaald, kan het zo zijn dat latere heffing niet is verzekerd. Voor deze overdrachten zullen dan ook nadere voorwaarden worden gesteld op grond van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. Zie in dit verband de paragrafen 7.2. en 7.5.

Vpb

Afronding

3.6. Afronding

Aan de eis dat de overdracht van de onderneming moet plaatsvinden tegen uitreiking van aandelen wordt geacht te zijn voldaan, indien een zoveel mogelijk uit aandelen bestaande tegenprestatie wordt afgerond met een relatief zeer gering bedrag. In een dergelijk geval geldt de vrijstelling ook daarvoor.

Van een relatief zeer gering bedrag is sprake als de creditering het bedrag van 1% van hetgeen op de uitgereikte aandelen is gestort en tevens het bedrag van € 4.500 niet overschrijdt.

Ontgaan of uitstellen

3.7. Ontgaan of uitstellen van belastingheffing

De faciliteit van artikel 14 van de Wet Vpb wordt niet verleend, indien de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Dit wordt geacht het geval te zijn als de bedrijfsfusie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de overdrager en de overnemer. Belanghebbende heeft echter de mogelijkheid aannemelijk te maken dat de bedrijfsfusie toch niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Bij de beoordeling of sprake is van de herstructurering van de actieve werkzaamheden van de overdrager en de overnemer, moet de situatie die vóór de bedrijfsfusie aanwezig was worden vergeleken met de situatie die door de bedrijfsfusie ontstaat. De inbreng van een onderneming in een nieuw opgerichte dochtermaatschappij kan in dit verband worden aangemerkt als een reorganisatie van de actieve werkzaamheden van de overdrager en de overnemer.

Zakelijke overwegingen worden geacht niet aanwezig te zijn, indien aandelen in de overdrager of de overnemer binnen drie jaar na de overdracht worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de overdrager en de overnemer is verbonden in de zin van artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb. In deze situatie heeft belanghebbende de mogelijkheid het tegendeel aannemelijk te maken.

Terugwerkende kracht

4. Terugwerkende kracht bij overdracht aan een daartoe opgericht, in Nederland gevestigd lichaam

Indien de overdracht van de onderneming plaatsvindt aan een daartoe opgerichte, in Nederland gevestigde overnemer, zal deze laatste niet eerder dan bij de oprichting belastingplichtig worden. Het tijdstip van wanneer af de overgedragen onderneming in zo'n geval voor rekening en risico van de overnemer wordt gedreven (in de voorwaarden gedefinieerd als overgangstijdstip) wordt in beginsel bepaald door wat de

partijen (overdrager en overnemer) daaromtrent zijn overeengekomen, voor zover dat binnen de wet en de jurisprudentie blijft. Dit houdt in dat het overgangstijdstip niet kan liggen voor het moment waarop de voorovereenkomst is gesloten (HR 04-11-1953, nr. 11 449).

Als de overdracht van de onderneming plaatsvindt aan een daartoe opgerichte, in Nederland gevestigde overnemer, wordt vanuit praktisch oogpunt het overgangstijdstip desgewenst gesteld op de aanvang van een boekjaar van de overdrager, mits

a. ter zake van de overdracht binnen negen maanden na de aanvang van dat boekjaar een zogenoemde voorovereenkomst is gesloten en geregistreerd bij de Belastingdienst;

b. de oprichting van en de overdracht aan de overnemer binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip plaatsvinden;

c. het eerste boekjaar van de overnemer feitelijk de resultaten van niet meer dan 24 maanden omvat;

d. het verlenen van deze terugwerkende kracht niet tot gevolg zou hebben dat een incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald.

Indien de oprichting en de overdracht aan de overnemer binnen negen maanden na het overgangstijdstip plaatsvindt, vervalt voorwaarde a.

Het vorenstaande is van overeenkomstige toepassing in het geval van oprichting van het lichaam door één oprichter die daartoe een intentieverklaring heeft opgesteld.

Aan de hiervoor vermelde termijnen zal strikt de hand worden gehouden, ook in die gevallen waarin niet op het verzoek is beslist vóór het verstrijken van de termijn van vijftien maanden. Belanghebbenden moeten dan ook tijdig de nodige maatregelen treffen. Moeilijkheden die voortvloeien uit late aanvang van de daartoe te verrichten werkzaamheden of late indiening van het verzoek om toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb zijn voor rekening van belanghebbenden.

5. Bijzondere situaties

Buitenlandse onverrekenende ver- liezen

5.1. In een buitenlandse vaste inrichting geleden, nog onverrekenende verliezen

Indien tot de overgedragen onderneming een buitenlandse vaste inrichting behoort waarin verliezen zijn geleden die in mindering zijn gebracht op in Nederland belastbare winst, terwijl op de winst uit die vaste inrichting een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing was, treedt in voorkomende gevallen artikel 13c van de Wet Vpb in werking. Dat betekent dat tot het bedrag van de in te halen buitenlandse verliezen (artikel 35 van het Bvdb) de deelnemingsvrijstelling in beginsel geen toepassing vindt op positieve voordelen uit hoofde van de deelneming in de overnemer. Dat gevolg treedt zowel op bij de overdracht aan een in Nederland gevestigd lichaam als bij de overdracht aan een niet in Nederland gevestigd lichaam. Toch is er verschil tussen beide gevallen.

Bij de overdracht aan een niet in Nederland gevestigd lichaam valt, zoals opgemerkt in de toelichting bij voorwaarde 8, onder ad a (hoofdstuk 6), de met of bij de overdracht behaalde winst op de vermogensbestanddelen van de buitenlandse vaste inrichting niet onder de vrijstelling van artikel 14 van de Wet Vpb. Deze winst komt dan in beginsel in aanmerking voor een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting, waarbij de nog onverrekenende buitenlandse verliezen geheel of ten dele worden verrekend; hierna is op het eventuele restantverlies artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing.

Bij de overdracht aan een in Nederland gevestigd lichaam valt ook de met of bij de overdracht behaalde winst op de vermogensbestanddelen van de buitenlandse vaste inrichting onder de vrijstelling van artikel 14 van de Wet Vpb en zal dus geen verrekening van buitenlandse verliezen plaatsvinden. Artikel 13c van de Wet Vpb zal dan

door de in de plaats treding in beginsel van toepassing zijn op het volledige bedrag van de nog onverrekenende buitenlandse verliezen.

5.2. Tot de overgedragen onderneming behoort een vordering, respectievelijk deelneming waarop artikel 13b of artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is Artikel 13b van de Wet Vpb heeft betrekking op een vordering die is afgewaardeerd ten laste van in Nederland belastbare winst. Onder bepaalde omstandigheden (bijvoorbeeld vervreemding aan een verbonden lichaam) treedt een sanctie in werking. Die sanctie bestaat uit het tot de winst rekenen van een bedrag gelijk aan de afwaardering.

Vervallen deelne-
mingsvrijstelling

Artikel 13c van de Wet Vpb gaat over een deelneming in een lichaam, dat een onderneming drijft die voordien als een buitenlandse onderneming (buitenlandse vaste inrichting) werd gedreven. Artikel 13c van de Wet Vpb is ook van toepassing op een deelneming in een lichaam indien de belastingplichtige via deze deelneming een belang heeft van ten minste vijf procent in een lichaam dat een onderneming drijft die voordien als buitenlandse onderneming werd gedreven. Als er nog te verrekenen verliezen uit die buitenlandse vaste inrichting zijn, is onder bepaalde omstandigheden de deelnemingsvrijstelling, tot het bedrag van die verliezen, niet van toepassing op positieve voordelen uit een dergelijke deelneming.

Indien tot de overgedragen onderneming een vermogensbestanddeel behoort waarop artikel 13b of 13c van de Wet Vpb van toepassing is, zal in het algemeen de overdracht aanleiding geven tot heffing ten aanzien van dat vermogensbestanddeel. Echter, doordat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager, is latere heffing ter zake verzekerd. Latere heffing is echter niet verzekerd indien de vordering respectievelijk deelneming (dan wel andere vermogensbestanddelen) niet gaat behoren tot de in Nederland gedreven onderneming van de overnemer. Het gevolg zou zijn dat de gehele, bij de overdracht geconstateerde winst, in de heffing wordt betrokken omdat de latere heffing niet is verzekerd. Belanghebbenden kunnen in die situatie deze volledige heffing voorkomen door een verzoek te doen om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. In dat geval zal de facilitiëring slechts gelden voor de vermogensbestanddelen die gaan behoren tot de in Nederland gedreven onderneming van de overnemer. De facilitiëring zal geen betrekking hebben op het bepaalde in artikel 13b respectievelijk 13c van de Wet Vpb ten aanzien van de overdrager. Met andere woorden er vindt een directe heffing plaats over de bij de overdracht op grond van artikel 13b respectievelijk 13c van de Wet Vpb geconstateerde winst, en over de overige vermogensbestanddelen die niet gaan behoren tot de in Nederland gedreven onderneming van de overnemer.

Verder wordt gewezen op paragraaf 5.1. Daar is opgemerkt dat, indien tot de overgedragen onderneming een buitenlandse onderneming (buitenlandse vaste inrichting) behoort, artikel 13c van de Wet Vpb in werking kan treden.

5.3. De overdrager heeft een opwaarderingsreserve gevormd in de zin van artikel 13ba van de Wet Vpb

Artikel 13ba van de Wet Vpb ziet op de situatie waarin een vordering op een deelneming ten laste van de winst is afgewaardeerd. Indien 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 indien 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/schuldenaar vervolgens in waarde stijgt, schrijft het vijfde lid van artikel 13ba van de Wet Vpb voor dat er tot het bedrag van de waardestijging een belaste vrijval van de opwaarderingsreserve

moet plaatsvinden. 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 overdrager.

De opwaarderingsreserve kan niet worden overgedragen en blijft dus bij een bedrijfsfusie achter bij de overdrager. De bedrijfsfusie kan ertoe leiden dat direct voortgaande aan de bedrijfsfusie het vijfde lid van artikel 13ba van de Wet Vpb voor het laatst wordt toegepast (artikel 13ba, achtste lid, van de Wet Vpb). Deze belastingheffing kan evenmin naar de overnemer worden doorgeschoven. De bedrijfsfusie kan er ook toe leiden dat het restant van de opwaarderingsreserve onbelast vrijvalt (zie artikel 13ba, achtste en twaalfde lid, van de Wet Vpb).

5.4. Deelnemingsverrekening

Ook een recht op deelnemingsverrekening blijft, net als een opwaarderingsreserve (en het recht op verliesverrekening), gezien het subjectgebonden karakter achter bij de overdrager.

Voor de volledigheid merk ik op dat de aanwezigheid van een recht op deelnemingsverrekening bij de overnemer op grond van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb meebrengt dat de vrijstelling slechts mogelijk is onder het stellen van nadere voorwaarden en dat hiervoor een regeling is opgenomen in voorwaarde 2f.

6. Toelichting op de voorwaarden

In artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb is bepaald hoe de bedrijfsfusie fiscaal geruisloos kan plaatsvinden als niet aan de in het eerste lid genoemde vereisten is voldaan. De in dit besluit opgenomen voorwaarden (zie bijlage 1) hebben betrekking op gevallen waarbij:

- voor de overnemer aanspraak bestaat op voorwaartse verliesverrekening, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten of op toepassing van de deelnemingsverrekening;
- niet is voldaan aan het vereiste dat latere heffing is verzekerd.

In het navolgende wordt een toelichting gegeven op deze voorwaarden.

In de voorwaarden en in dit besluit wordt onderscheid gemaakt tussen enerzijds het overgangstijdstip en anderzijds (het tijdstip van) de overdracht. Het onderscheid tussen deze twee tijdstippen is onder andere van belang voor de vraag of de bedrijfsfusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (artikel 14, vierde lid, van de Wet Vpb). Bij een vervreemding binnen drie jaar na de overdracht (en dus niet na het overgangstijdstip) wordt vermoed dat zakelijke overwegingen niet aanwezig zijn bij de bedrijfsfusie (artikel 14, vierde lid, laatste volzin, van de Wet Vpb).

Indien in de voorwaarden en de toelichting wordt verwezen naar artikel 13ca van de Wet Vpb 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 zoals deze luidde per 31 december 2005 met betrekking tot het terugnemen van afwaarderingsverliezen van toepassing blijft.

Voorwaarde 1: Onderlinge vorderingen en schulden

Indien tot het vermogen van de overdrager of de overnemer een vordering behoort, welke is afgewaardeerd, zal – indien de bedrijfsfusie leidt tot schuldvermenging – latere heffing over het verschil tussen de boekwaarde van de vordering en de (nominale) waarde van de schuld niet verzekerd zijn. Om dit te voorkomen wordt voorwaarde 1 gesteld.

In voorwaarde 1 is, bij een tussen de overdrager en overnemer bestaande onderlinge vordering/schuldverhouding, voorgeschreven dat bij de schuldvermenging van deze onderlinge financiële verhouding, de crediteur zijn vordering op de andere rechtspersoon onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip waardeert op de bedrijfswaarde, met als maximum de nominale waarde, voor zover dit niet al is gebeurd.

De tweede volzin van voorwaarde 1 bewerkstelligt dat de schuld door de debiteur op hetzelfde bedrag te boek wordt gesteld als de vordering van de crediteur. Zo wordt het verschil tussen de boekwaarde van de schuld en die van de daar tegenoverstaande vordering geneutraliseerd voordat die schuld en vordering door schuldvermenging tenietgaan. Onder vorderingen worden ook obligaties begrepen.

Voorwaarde 2: Verrekening van verliezen, buitenlandse resultaten, bronbelasting en deelnemingsverrekening

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

Voor de overnemer regelt voorwaarde 2 de wijze waarop op het overgangstijdstip nog te verrekenen verliezen van de overnemer (voorfusieverliezen) worden verrekend met de na het overgangstijdstip door de overnemer behaalde winst (nafusiewinst).

De verrekening door de overnemer 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 overnemer die is toe te rekenen aan de onderneming die het verlies in het verleden heeft veroorzaakt. Dit uitgangspunt wordt bewerkstelligd door winstsplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstsplitsing om het toerekenen van de nafusiewinst van de overnemer aan de onderneming van de overnemer, zoals die vóór de bedrijfsfusie werd gedreven. Het begrip onderneming is niet statisch. Nieuwe activiteiten moeten hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief worden geplaatst. De inspecteurs dienen bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten.

Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het overgangstijdstip heen moet door de overnemer winstsplitsing worden toegepast. Dit geldt ook ten aanzien van rechtsverhoudingen die door de bedrijfsfusie teniet zijn gegaan. Met nadruk merk ik op dat zolang de overnemer voorfusieverliezen over het overgangstijdstip heen wil verrekenen, winstsplitsing in acht dient te worden genomen.

Op grond van voorwaarde 2c worden de verliezen van de overnemer gekort met reeds bij de overdrager tot uitdrukking gebrachte verliezen. Indien bijvoorbeeld een vordering van de overdrager op de overnemer vóór het overgangstijdstip is omgezet in aandelen in de overnemer en deze omzetting plaatsvond vóór 28 april 1990 (waardoor op die omzetting artikel 13b (oud) van de Wet Vpb niet van toepassing is geweest) is het verlies op de vordering reeds tot uitdrukking gebracht bij de overdrager. In voorwaarde 2d is een beperking van de verrekening van vóórfusieverliezen met de winst van de onderneming van de overnemer opgenomen. Bij de beperking in de slotzin valt te denken aan de situatie dat een overnemer als moedermaatschappij is ontvoegd uit een fiscale eenheid. Onder omstandigheden beperkt deze ontvoeging haar verliesverrekening (artikel 15ag van de Wet Vpb). Voorwaarde 2d stelt buiten twiifel dat deze beperking in stand blijft.

Er zijn geen voorwaarden gesteld met betrekking tot de achterwaartse verliesverrekening bij de overnemer. Achterwaartse verliesverrekening kan dan ook zonder winstplitsing plaatsvinden.

Voorwaarde 2e regelt de wijze waarop na het overgangstijdstip met de in het buitenland opgekomen resultaten en buitenlandse bronbelasting moet worden omgegaan. Ingeval bij een bedrijfsfusie tot de overgedragen onderneming een vaste inrichting die in het buitenland wordt gedreven behoort, treedt de overnemer voor wat betreft de zogenoemde doorschuifregeling én de inhaalregeling (artikel 34 en artikel 35 van het Bvdb) – voor zover deze op die vaste inrichting betrekking heeft – in de plaats van de overdrager. Hetzelfde geldt bij overdracht van schuldvorderingen, aandelen, rechten en dergelijke voor de daarop betrekking hebbende nog niet verrekenende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 van het Bvdb). Indien zich een dergelijke plaatsvervangende voordoele schrijft voorwaarde 2e winstplitsing voor. Hiervoor wordt aangesloten bij de regeling inzake verliesverrekening. Aan deze voorwaarde liggen ook dezelfde overwegingen ten grondslag als bij de regeling inzake verliesverrekening.

Voorwaarde 2f regelt de wijze waarop na het overgangstijdstip moet worden omgegaan met vóór het overgangstijdstip bij de overnemer ontstane aanspraken op deelnemingsverrekening in de zin van artikel 13aa van de Wet Vpb. Ten aanzien van laagbelaste beleggingsdeelnemingen als bedoeld in artikel 13, tiende lid, van de Wet Vpb bestaat geen aanspraak op deelnemingsvrijstelling, maar op verrekening van aan de voordelen uit die deelneming toe te rekenen winstbelasting. Deze te verrekenen winstbelasting wordt forfaitair op 5% gesteld of – in sommige EU situaties – op de daadwerkelijk in het buitenland geheven winstbelasting (artikel 23c van de Wet Vpb). Door werking van de zogenoemde tweede limiet of de verminderingen volgens de regels ter voorkoming van dubbele belasting, kan een situatie ontstaan dat de toe te rekenen winstbelasting niet leidt tot een volledige vermindering van de verschuldigde vennootschapsbelasting. Het bedrag dat niet kan worden verrekend, kan – mits bij beschikking vastgesteld – worden overgebracht naar het volgende jaar en dan alsnog in aanmerking worden genomen als te verrekenen winstbelasting.

Voorwaarde 3: De overdrager is in het bezit van aandelen in een overnemer

In de gevallen waarin de overdrager aandelen bezit in de overnemer en deze aandelen in het kader van een bedrijfsfusie worden overgedragen, zal onmiddellijk voorafgaand aan het overgangstijdstip het verschil tussen enerzijds de waarde in het economische verkeer van die aandelen en anderzijds de fiscale boekwaarde van die aandelen, in de fiscale winst tot uitdrukking moeten worden gebracht. Indien het aandelenbezit geen deelneming vormde of was aan te merken als een laagbelaste beleggingsdeelneming in de zin van artikel 13 van de Wet Vpb, is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing. Hetzelfde geldt voor situaties waarin het aandelenbezit ten tijde van de inbreng wel een deelneming vormt, maar in het verleden geen deelneming vormde of was aan te merken als een laagbelaste beleggingsdeelneming. Met inachtneming van de zogenoemde compartimenteringsleer zoals die in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgewerkt (HR 02-07-1986, nr. 23 444, HR 19-06-1991, nr. 26 102, HR 22-01-1997, nr. 31 748), zal dit tot belastingheffing leiden. De belastingheffing over het hier bedoelde voordeel kan niet worden doorgeschoven, omdat de aandelen die de overnemer in zichzelf verkrijgt, moeten worden geacht te zijn ingetrokken.

Voorwaarde 4: Een overdrager houdt een deelneming in een overnemer, waarop artikel 13c dan wel artikel 13ca van de Wet Vpb van toepassing is

In artikel 13c, eerste lid juncto vierde lid, van de Wet Vpb is onder de daar genoemde omstandigheden de deelnemingsvrijstelling uitgesloten voor positieve voordelen uit

een deelneming in een rechtspersoon die middellijk of onmiddellijk een onderneming drijft die voordien als een buitenlandse onderneming werd gedreven door de belastingplichtige of een met deze verbonden rechtspersoon. Verder is in artikel 13c, tweede lid, van de Wet Vpb een sanctie opgenomen om te voorkomen dat de fiscale claim zou kunnen worden ontgaan. Deze sanctie houdt in dat tot het bedrag waarvoor de fiscale claim verloren zou gaan, winstneming moet plaatsvinden.

Indien door de bedrijfsfusie de overnemer aandelen verkrijgt in zichzelf, worden deze aandelen geacht te zijn ingetrokken. Is op deze aandelen bij de houder ervan artikel 13c, eerste lid of vierde lid, van de Wet Vpb van toepassing, dan vormt dit intrekken een omstandigheid soortgelijk aan die welke zijn opgesomd in het tweede lid van dat artikel. Derhalve is deze voorwaarde opgenomen waarin de sanctie van artikel 13c, tweede lid, van de Wet Vpb van overeenkomstige toepassing wordt verklaard.

Op de aldus in aanmerking genomen negatieve buitenlandse winst vindt de inhaalregeling van artikel 35, eerste lid, van het Bvdb geen toepassing op grond van het tweede lid van dat artikel.

Artikel 13ca van de Wet Vpb is met ingang van 1 januari 2006 vervallen. Indien met betrekking tot een deelneming een afwaarderingsverlies als bedoeld in artikel 13ca van de Wet Vpb in aanmerking is genomen, blijven de daarop betrekking hebbende bepalingen zoals deze op 31 december 2005 luiden van toepassing. Het gaat dan met name om de bepalingen op grond waarvan de afwaardering moet worden teruggenomen. Zie de in artikel V van de Wet van 15 december 2005, Stb. 2005, 684 (Wet Vpb-pakket 2006) opgenomen overgangsregeling. In dit besluit wordt met een verwijzing naar artikel 13ca deze overgangsregeling bedoeld.

Indien de overdrager een deelneming bezit als bedoeld in artikel 13ca, eerste lid, van de Wet Vpb en er vindt een bedrijfsfusie plaats, dan is winstneming verplicht op grond van artikel 13ca, vijfde lid (voorheen vierde lid), van de Wet Vpb. Artikel 14, eerste en tweede lid, van de Wet Vpb bepaalt dat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager. Indien door de bedrijfsfusie de overnemer aandelen verkrijgt in zichzelf, worden deze aandelen echter geacht te zijn ingetrokken, zodat doorschuiving niet mogelijk is. Door het stellen van deze voorwaarde wordt dan ook afrekening voorgeschreven.

Voorwaarde 5: Tot het vermogen van de overnemer of tot de aan de overnemer overgedragen onderneming behoort een deelneming waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt

In de winstsplitsingsvoorwaarde wordt geregeld op welke wijze de verrekening van verliezen over het overgangstijdstip heen met winsten geschiedt. De voorfusieverliezen van de overnemer zijn, globaal gesproken, slechts verrekenbaar met de winst van de overnemer voor zover deze is toe te rekenen aan de onderneming zoals deze door de overnemer voor het overgangstijdstip werd gedreven.

De term verlies dient hierbij te worden opgevat in de zin van artikel 20, eerste lid, van de Wet Vpb. De vraag wanneer een verlies als zodanig tot uitdrukking moet worden gebracht, wordt in het algemeen beheerst door goed koopmansgebruik.

Ingeval echter verliesneming niet door goed koopmansgebruik wordt beheerst, kan zich oneigenlijk gebruik voordoen door verliesneming uit te stellen tot na het overgangstijdstip. Verliezen met betrekking tot een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, kunnen niet in aftrek worden gebracht. Een uitzondering geldt voor liquidatieverliezen van dergelijke deelnemingen (artikel 13d van de Wet Vpb). Oneigenlijk gebruik kan zich voordoen als bijvoorbeeld een deelneming door de overnemer wordt verkregen en op het moment waarop de voorovereenkomst of intentieverklaring is geregistreerd de onderneming die in deze deelneming werd uitgeoefend al geheel of nagenoeg geheel is gestaakt.

Om de verrekening van een zogenoemd latent liquidatieverlies met de gehele winst van de overnemer tegen te gaan, heb ik deze voorwaarde opgenomen, aangezien in dat geval de heffing niet volledig is verzekerd.

Latente liquidatieverliezen kunnen dus alleen op eigen (overige) winst in mindering worden gebracht. De aftrek kan zowel op eerdere als op latere winst plaatsvinden, met dien verstande dat voorzover het liquidatieverlies afkomstig is van de overgedragen onderneming het verlies slechts in mindering kan worden gebracht tot het bedrag van de overige winst ontstaan na de bedrijfsfusie. Het winstverleden is immers achtergebleven bij de overdrager. Bovendien kan niet meer verlies in aanmerking worden genomen dan het positief belastbare bedrag van de overnemer. Heffingsrente wordt in dit geval niet vergoed, nu het belastbaar feit uit een later jaar stamt.

Voorwaarde 6: Deelnemingsvrijstelling na bedrijfsfusie

In deze voorwaarde wordt voor de overnemer een regeling getroffen voor de toerekening van de boekwaarde van het geheel of ten dele overgedragen aandelenbezit. Indien de overdrager aandelen bezit die geen deelneming vormen of een laagbelaste beleggingsdeelneming vormen en dit aandelenbezit wordt geheel dan wel gedeeltelijk overgedragen aan de overnemer, dan wordt de boekwaarde van deze aandelen voor een evenredig gedeelte toegerekend aan de aandelen die de overnemer direct na de bedrijfsfusie heeft.

Indien een dergelijk aandelenbezit direct na de bedrijfsfusie bij de overnemer een deelneming gaat vormen, dan wel tot een deelneming gaat behoren waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, zal de zogenoemde compartimenteringsleer van toepassing zijn. In samenhang met het hiervoor gestelde, zal het verschil tussen de doorgeschoven boekwaarde en de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van bedrijfsfusie (HR 22-01-1997, nr. 31 748) te zijner tijd in de heffing worden betrokken.

Ook wordt geregeld dat indien de aandelen bij de overdrager een deelneming vormen waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, de overnemer voor het geheel, dan wel gedeeltelijk (voor de toepassing van artikel 13ca van de Wet Vpb en voor de verdeling van het opgeofferde bedrag) in de plaats treedt van de overdrager. Dit geldt echter niet voor de vraag of artikel 13, tweede, derde en vijfde lid, van de Wet Vpb van toepassing is. Indien bijvoorbeeld een overdrager een 10%-belang had en 3% van het belang wordt overgedragen aan de overnemer, dan dient bij de overnemer op de voet van artikel 13, tweede, derde en vijfde lid, van de Wet Vpb te worden beoordeeld of sprake is van een deelneming. Wanneer de aandelen bij de overnemer géén deelneming gaan vormen, zal de zogenoemde compartimenteringsleer eveneens van toepassing vinden.

Ingeval op een door de overdrager overgedragen (gedeelte van een) deelneming waarvoor de deelnemingsvrijstelling geldt, bijzondere bepalingen – zoals bijvoorbeeld artikel 13c, tweede lid, van de Wet Vpb – van toepassing zijn, treedt de overnemer voor het geheel in de plaats van de overdrager. Voor zover een deel van een deelneming achterblijft bij de overdrager blijft de bijzondere bepaling ook bij hem van toepassing. Op deze wijze wordt voorkomen dat door de overdracht van (een deel van) een dergelijke deelneming, de werking van zulke bijzondere bepalingen kan worden ontgaan. Mocht in een uitzonderlijk geval een sanctie anders dan die uit hoofde van artikel 13ca van de Wet Vpb meerdere malen tot uitdrukking komen, dan kan de inspecteur om een passende oplossing worden verzocht.

Een uitzondering op het in de plaats treden voor het geheel is gemaakt voor de werking van artikel 13ca van de Wet Vpb, hiervoor geldt een toedeling naar evenredigheid. Dit houdt in dat de claim die voortvloeit uit artikel 13ca van de Wet Vpb met het aandelenbezit meegaat, c.q. achterblijft. Ik merk op dat deze claim onder omstan-

digheden groter kan zijn dan het verschil tussen de gemiddelde kostprijs en de gemiddelde boekwaarde van de desbetreffende aandelen.

Voorwaarde 7: De overdrager is een stichting of vereniging die na de overdracht niet meer belastingplichtig is

Indien de overdrager een stichting of vereniging (niet zijnde een vereniging op coöperatieve grondslag) is, zal deze na de overdracht van haar ondernemingsactiviteiten in het algemeen niet meer belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. In zo'n situatie is de latere heffing naar mijn mening niet verzekerd.

Voorbeeld

Een stichting draagt haar onderneming over aan een besloten vennootschap. Het pand blijft bij de stichting achter. De bv gaat het pand huren. Ervan uitgaande dat de stichting na de overdracht niet langer belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, zullen de huurlasten bij de vennootschap in beginsel aftrekbaar zijn, terwijl de huurbaten bij de stichting niet tot belastingheffing leiden. Faciliëring is in deze situatie slechts mogelijk met toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. Voorwaarde 7 bedoelt deze winstuitholling te voorkomen.

Kortheidshalve verwijs ik naar de parlementaire behandeling die voorafging aan de invoering van artikel 14a van de Wet Vpb, waarbij in een vergelijkbare situatie een soortgelijk standpunt is ingenomen (TK, vergaderjaar 1997-1998, 25 709, nr. 3, blz. 11).

Voor de volledigheid wijs ik nog op de regeling, die is opgenomen in hoofdstuk 8.

Voorwaarde 8: Vermogensbestanddelen vallen na de overdracht niet meer onder de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting

Bij een overdracht aan een niet in Nederland gevestigd lichaam kan zich de situatie voordoen dat de latere heffing niet is verzekerd. Als gevolg hiervan kan de vrijstelling niet worden verleend met toepassing van artikel 14, eerste lid, van de Wet Vpb. Dit betekent dat de vrijstelling slechts (ten dele) kan worden verleend met toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb.

Hieronder volgen twee situaties waarin latere heffing niet is verzekerd:

- a. niet alle vermogensbestanddelen die behoren tot de in Nederland gedreven onderneming van de overdrager gaan behoren tot de in Nederland gedreven onderneming van de overnemer;
- b. tot de overgedragen onderneming behoort een buitenlandse vaste inrichting.

ad a

Als bij de overdracht van een onderneming aan een buitenlands lichaam één of meer van de overgedragen vermogensbestanddelen bij de overnemer geen deel gaan uitmaken van zijn in Nederland gedreven onderneming, is latere heffing niet verzekerd. Hierbij kan worden gedacht aan een scheepvaartonderneming die door een binnenlands belastingplichtige wordt 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. Dit betreft een situatie die valt onder het tweede lid van artikel 14 van de Wet Vpb. Aan de toepassing daarvan zal dan de voorwaarde worden verbonden dat de overdrachtswinst op laatstbedoelde schepen niet onder de vrijstelling van artikel 14 van de Wet Vpb valt, maar direct in de heffing wordt betrokken.

ad b

Indien tot de overgedragen onderneming een buitenlandse vaste inrichting behoort en de overdracht vindt plaats aan een niet in Nederland gevestigd lichaam, dan ver-

valt de jurisdictie van Nederland over die vaste inrichting. Een buitenlandse belastingplichtige wordt slechts in de heffing betrokken voor het belastbare binnenlandse bedrag en daartoe behoort niet de winst uit een buitenlandse onderneming. Hier doet zich dus eveneens een situatie voor als onder a. hiervoor bedoeld. Dat houdt in dat de vrijstelling van artikel 14 van de Wet Vpb niet van toepassing is op de met of bij de overdracht behaalde winst op de vermogensbestanddelen van de buitenlandse vaste inrichting. Wel zullen in de meeste gevallen de regels ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing zijn op de overdrachtswinst behaald op die vermogensbestanddelen. De winst waarover een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt gegeven kan echter (aanmerkelijk) lager zijn dan de overdrachtswinst ter zake van de vaste inrichting als onderdeel van de generale winst, doordat bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen met een stille reserve door het hoofdkantoor naar de vaste inrichting zijn overgebracht.

Voor zover tot de overgedragen onderneming of zelfstandig onderdeel van een onderneming vermogensbestanddelen behoren die na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, bepaalt voorwaarde 8 dat de faciliteit niet van toepassing is op de overdrachtswinst die betrekking heeft op die vermogensbestanddelen.

De situatie dat de buitenlandse vaste inrichting verliezen heeft geleden waarop artikel 13c van de Wet Vpb van toepassing is, is behandeld in paragraaf 5.1 van dit besluit.

7. Formele aspecten met betrekking tot de indiening en afhandeling van verzoeken om een fiscaal geruisloze bedrijfsfusie

7.1. Indiening verzoeken

De overdrager en de overnemer moeten hun verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb vóór de bedrijfsfusie (het overdrachtstijdstip) schriftelijk indienen bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van de overdrager. Belanghebbenden moeten in het verzoek aangeven om welke reden(en) een beroep op basis van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb wordt gedaan.

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

- a. de geregistreerde voorovereenkomst of intentieverklaring (bij overdracht aan een daartoe op te richten lichaam);

- b. de fiscale balans per het tijdstip direct voorafgaande aan het overgangstijdstip van de ingebrachte onderneming;

- c. de fiscale en de commerciële balans per het overgangstijdstip van de overnemer;

- d. de fiscale balans per het overgangstijdstip van de overdrager;

- e. de winst en verliesrekening over het aan het overgangstijdstip voorafgaande boekjaar van de ingebrachte onderneming;

- f. een berekening van het vrij te stellen resultaat en het aantal uit te geven aandelen;

- g. een berekening van elementen (positief en/of negatief) waarover wel zal moeten worden afgerekend;

- h. de reden(en) waarom belastingplichtigen menen niet te voldoen aan de vereisten van artikel 14, eerste lid, van de Wet Vpb.

Indien 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 14, tweede lid, van de Wet Vpb met betrekking tot bedrijfsfusies, met uitzondering van de navolgende situaties:

a. op het overgangstijdstip zijn voor het bepalen van de winst bij de overdrager en de overnemer niet dezelfde bepalingen van toepassing. Bijvoorbeeld doordat op het overgangstijdstip voor de overdrager dan wel overnemer het Besluit winstbepaling en reserves verzekeraars 2001 of het Besluit beleggingsinstellingen van toepassing (bij toepassing van het Besluit beleggingsinstellingen: op het overgangstijdstip of in het jaar voorafgaand aan het overgangstijdstip);

b. bij de bedrijfsfusie wordt een negatieve winst behaald;

c. de overdrager of de overnemer heeft de rechtsvorm van een coöperatie;

d. op de overdrager of de overnemer is de regeling van artikel 12b van de Wet Vpb (octrooiabox) van toepassing;

e. 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 om een andere reden dan in dit besluit is opgenomen, waarbij niet is voldaan aan de in de wet gestelde vereisten of waarbij de heffing of invordering onvoldoende zijn verzekerd.

7.3. Beschikking inspecteur

In alle gevallen waarin artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb wordt toegepast, beslist de inspecteur op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

Deze werkwijze brengt mee dat indien belanghebbende(n) tegen een beschikking van de inspecteur niet binnen de daarvoor gestelde termijn van zes weken in bezwaar komt/komen of die beschikking op andere wijze formele rechtskracht heeft gekregen, de door de inspecteur afgegeven beschikking onherroepelijk vaststaat. Daaruit volgt dat een belastingaanslag niet kan worden bestreden met een bezwaar dat zich richt tegen een element van die aanslag dat is terug te voeren op de door de inspecteur afgegeven beschikking.

Beschikking
inspecteur

7.4. 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 14, tweede lid, van de Wet Vpb zelf kan afdoen, neemt hij zijn beslissing door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij hij het volgende in acht neemt.

a. Het verzoek wordt ingewilligd

Indien het verzoek wordt ingewilligd, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 2, waarbij uitsluitend voorwaarden worden gesteld die overeenkomen met de voorwaarden, zoals opgenomen in bijlage 1.

b. Het verzoek wordt afgewezen

Indien het verzoek wordt afgewezen, richt de inspecteur de beschikking in conform bijlage 4.

c. Het verzoek wordt ingewilligd onder het stellen van een afwijkend overgangstijdstip

Indien de gevraagde terugwerkende kracht op grond van het gestelde in hoofdstuk 4 van dit besluit niet aanvaardbaar is, maar wel aan alle overige vereisten is voldaan, willigt de inspecteur het verzoek in bij een voor bezwaar vatbare beschikking, onder het stellen van een (ander) overgangstijdstip dat volgens dit besluit wel aanvaardbaar is. Voordat hij de beschikking afgeeft, stelt hij belanghebbenden in de gelegenheid te worden gehoord.

7.5. 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 5), zo spoedig mogelijk door naar het Ministerie van Financiën, Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten. Daar wordt het verzoek beoordeeld en een beschikking voorbereid. Vervolgens wordt de inspecteur, onder toezending van een concept-beschikking, 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.

7.6. Gelijktijdige toepassing artikel 3.65 van de Wet IB 2001

Indien er direct voorafgaande aan de overdracht om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 is verzocht, handelt de inspecteur het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb pas af nadat de beschikking voor de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 is afgegeven. Indien het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb gelijktijdig met het verzoek om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 wordt ingediend, deelt de inspecteur met inachtneming van het bepaalde in artikel 4:15 van de AWB aan de indiener van het verzoek mee dat het eerstgenoemde verzoek pas kan worden afgehandeld nadat het verzoek om toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 is ingewilligd.

7.7. Samenloop verzoeken artikel 14 en artikel 15 van de Wet Vpb

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

7.8. Inlichtingen

Voor inlichtingen over de fiscale begeleiding van bedrijfsfusies kunnen belanghebbenden contact opnemen met de bevoegde inspecteur van de Belastingdienst, die zo nodig overlegt met de kennisgroep Fusies en fiscale eenheden.

8. Meegeven van verliezen bij einde belastingplicht overdrager

8.1. Inleiding

Indien de overdrager zijn gehele onderneming in het kader van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet Vpb overdraagt, kan zich de situatie voordoen dat de overdrager als rechtstreeks gevolg van deze overdracht niet meer belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Beschikt de overdrager in zo'n situatie nog over te verrekenen verliezen, dan blijft de aanspraak op verrekening daarvan bij de overdrager achter. De overdrager kan deze verliezen echter niet meer verrekenen, nu hij door de overdracht niet meer belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Voor deze situaties heb ik de navolgende goedkeurende regeling getroffen.

8.2. Goedkeuring en voorwaarden

Met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) ben ik in beginsel bereid onder nadere voorwaarden goed te keuren dat de aanspraak op voorwaartse verliesverrekening van de overdrager overgaat op de overnemer, dan wel dat de door de overnemer geleden verliezen binnen de daarvoor geldende wettelijke termijnen achterwaarts kunnen worden verrekend met de belastbare winst (dan wel het binnenlandse inkomen) van de overdrager. Om voor deze goedkeuring in aanmerking te komen is het noodzakelijk dat wordt voldaan aan de hierna onder A. vermelde vereisten. Aan de te verlenen goedkeuring zullen de onder B. genoemde voorwaarden worden verbonden. Deze voorwaarden kunnen al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het individuele geval worden gewijzigd of aangevuld.

A. Vereisten voor goedkeuring

De vereisten luiden als volgt:

1. de overdrager draagt zijn gehele onderneming² in het kader van een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 van de Wet Vpb over aan de overnemer;
2. door de overdracht eindigt de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van de overdrager³;
3. de overdracht is niet in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als bedoeld in artikel 14, vierde lid, van de Wet Vpb.

B. Aan de goedkeuring te verbinden voorwaarden

De goedkeuring geldt slechts indien de overdracht plaatsvindt met toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb. In de goedkeuring wordt een voorwaarde opgenomen die winstplitsing voorschrijft. Tevens wordt een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

Voor een overzicht van de voorwaarden verwijst ik naar de bijlagen 6 en 7.

2. In het geval de overdrager een buitenlandse belastingplichtige is: de gehele in Nederland gedreven onderneming.

3. In het geval de overdrager na de overdracht buitenlands belastingplichtig is op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb, is geen sprake van einde belastingplicht.

8.3. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moeten de overdrager en de overnemer gezamenlijk een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de overdrager.

8.4. Toestemming aan de inspecteur

Indien wordt voldaan aan de in paragraaf 8.2. genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming om in de navolgende gevallen een goedkeuring te verlenen conform de in bijlagen 6 en 7 opgenomen concepten:

a. een stichting of een vereniging, niet zijnde een vereniging op coöperatieve grondslag, draagt haar gehele onderneming in het kader van een bedrijfsfusie over aan de overnemer;

b. een buitenlandse belastingplichtige draagt zijn gehele met behulp van een vaste inrichting in Nederland gedreven onderneming in het kader van een bedrijfsfusie over aan een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

c. een buitenlandse belastingplichtige draagt zijn gehele met behulp van een vaste inrichting in Nederland gedreven onderneming in het kader van een bedrijfsfusie over aan een ander buitenlands lichaam dat daardoor hier te lande een binnenlandse onderneming gaat drijven en buitenlands belastingplichtig wordt.

Deze toestemming geldt niet indien de inspecteur van mening is dat de goedkeuring leidt tot effecten vergelijkbaar met de handel in verliezen. In dat geval zendt de inspecteur het verzoek – voorzien van zijn ambtsbericht – ter verdere behandeling door naar het Ministerie van Financiën, Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten.

8.5. Verzoeken die niet onder toestemming vallen

Heeft het verzoek betrekking op een situatie die niet valt onder de gevallen zoals genoemd in paragraaf 8.4., sub a tot en met c, maar voldoet het verzoek wel aan de in paragraaf 8.2. vermelde vereisten, dan zendt de inspecteur het verzoek – voorzien van zijn ambtsbericht – ter behandeling door naar het Ministerie van Financiën, Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten.

9. Te laat ingediende verzoeken

9.1. Goedkeuring en voorwaarden

Ingeval het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb na de overdracht is ingediend, kan fiscale begeleiding niet meer op grond van deze bepaling plaatsvinden: er wordt immers niet voldaan aan het in artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb opgenomen vereiste dat het verzoek vóór de overdracht moet zijn ingediend.

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb te laat is ingediend, heb ik goedkeurend beleid ontwikkeld op basis waarvan alsnog heffing achterwege kan blijven.

Dit goedkeurende beleid is slechts van toepassing indien:

a. aan alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 14 van de Wet Vpb – met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de bedrijfsfusie moet zijn gedaan – wordt voldaan, en

b. de overdracht van de onderneming bij de overdrager of overnemer niet heeft geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag, waarbij een belaste overdracht uitgangspunt is geweest.

Aan de goedkeuring worden voorwaarden verbonden die vergelijkbaar zijn met de voorwaarden die worden gesteld bij de toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb. Tevens wordt in de goedkeuring de voorwaarde opgenomen dat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager en is een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

9.2. Toestemming aan de inspecteur

Indien wordt voldaan aan de in paragraaf 9.1. onder a. en b. genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming de in dit hoofdstuk bedoelde goedkeuring te verlenen conform bijlage 8 van dit besluit.

In het geval een verzoek om toepassing van artikel 14, tweede lid, van de Wet Vpb 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 dit hoofdstuk getroffen goedkeurende regeling.

10. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3041M;
- het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3042M;
- het besluit van 17 januari 2001, nr. CPP2000/2179M;
- het besluit van 8 juli 2005, nr. CPP2005/50M.

11. Inwerkingtreding

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