

## Besluit juridische fusie

*Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3131M)*

### Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, domein winstbelastingen

De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.

*Dit besluit is een herdruk van het besluit van 8 juli 1998, nr. DB98/1507M. Deze herdruk is noodzakelijk in verband met de inwerkingtreding van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, met ingang van 1 januari 2001.*

*De wijzigingen zijn de volgende.*

*– De beperking van de voorwaarden van het Besluit tot juridische fusie van en naar NV's of BV's is vervallen, in verband hiermee is een aanvullende voorwaarde opgenomen met betrekking tot de juridische fusie met een buiten Nederland gevestigd lichaam.*

*– De verwijzingen naar gewijzigde of vervallen artikelen zijn aangepast.*

*– De overige wijzigingen zijn redactioneel en beogen slechts verduidelijking.*

#### 1. Inleiding

Dit Besluit bevat de voorwaarden welke in het algemeen zullen worden gesteld bij de toepassing van artikel 14b, derde lid, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb).

Deze voorwaarden zijn als bijlage opgenomen. Dit Besluit bevat ook een toelichting op deze voorwaarden. Met nadruk wordt erop gewezen dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat deze zullen worden gewijzigd en/of aangevuld al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het individuele geval.

Verder wordt kort de werking van artikel 14b, Wet Vpb toegelicht. Daarnaast wordt ingegaan op de samenloop met de verliesverrekening en de fiscale eenheid. Ook wordt aandacht besteed aan het fusiestijdstip en aan enkele formele aspecten van de toepassing van artikel 14b, derde lid, Wet Vpb.

Voor de volledigheid merk ik nog op dat de fiscale begeleiding van de aandeelhouders van de verkrijgende en verdwijnende rechtspersonen hier niet wordt besproken. Hun begeleiding wordt niet geregeld in artikel 14b, Wet Vpb, maar in artikel 8, eerste lid, Wet Vpb, dat bepaalt dat artikel 3.57 Wet IB 2001 overeenkomstige toepassing vindt ten aanzien van aandeelhouders welke onderworpen zijn aan de Wet Vpb. Verder zijn in de artikelen 13h en 13k van de Wet Vpb een aantal bepalingen opgenomen inzake de (mogelijke) samenloop met de regeling voor de deelnemingsvrijstelling.

#### 2. Fiscale gevolgen van een juridische fusie

Een juridische fusie is, blijkens artikel 309 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: Boek 2 BW), "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."

Civielrechtelijk is bij een juridische fusie derhalve 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 rechtspers-

#### Inleiding

#### Fiscale gevolgen

soon aandelen toekennen aan de aandeelhouders van de rechtspersoon waarvan het vermogen onder algemene titel overgaat. Bij een juridische fusie verdwijnt deze laatste rechtspersoon. Deze rechtspersoon wordt dan ook wel de verdwijnende rechtspersoon genoemd. Een bijzondere vorm van juridische fusie is de zogenoemde driehoeksfusie. Bij deze fusievorm (die slechts mogelijk is bij een juridische fusie tussen naamloze vennootschappen en/of besloten vennootschappen) worden de aandeelhouders van een verdwijnende rechtspersoon geen aandeelhouder van de verkrijgende rechtspersoon maar van een groepsmaatschappij van de verkrijgende rechtspersoon.

Artikel 14b, eerste lid, van de Wet Vpb kwalificeert de juridische fusie als een overdracht van vermogensbestanddelen van de verdwijnende rechtspersoon naar de verkrijgende rechtspersoon.

De verdwijnende rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan en wordt geacht zijn onderneming te hebben gestaakt. De verdwijnende rechtspersoon zal daarom dienen af te rekenen op grond van artikel 15d van de Wet Vpb. Omdat er fiscaalrechtelijk sprake is van een overdracht, zal in dit besluit en in de voorwaarden steeds de term overdracht en niet de term overgang worden gebruikt.

Tot 1 januari 2001 geldt de fiscale kwalificatie van artikel 14b, eerste lid, van de Wet Vpb alleen voor de juridische fusie op de voet van artikel 309, Boek 2 BW. Met ingang van 1 januari 2001 geldt zij voor elke overgang onder algemene titel in het kader van een juridische fusie, en vindt zij dus ook toepassing op de juridische fusie naar buitenlands recht. Het Nederlandse recht blijft 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.

Artikel 14b, tweede lid, van de Wet Vpb bepaalt dat de juridische fusie geruisloos kan plaatsvinden 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
- bij geen van de fuserende rechtspersonen bestaat aanspraak op voorwaartse rekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet Vpb; en
- de latere heffing is verzekerd.

Alsdan treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot de in het kader van de juridische fusie verkregen vermogensbestanddelen geheel in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon.

Indien niet aan de vereisten van het tweede lid wordt voldaan biedt het derde lid desalniettemin de mogelijkheid de winst buiten aanmerking te laten. Daartoe moeten de fuserende rechtspersonen vóór de civielrechtelijke juridische fusie een gezamenlijk verzoek doen bij de inspecteur. Indien het verzoek wordt ingewilligd, worden hieraan voorwaarden gesteld. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook in deze situatie treedt de verkrijgende rechtspersoon bij inwilliging van het verzoek met betrekking tot al hetgeen in het kader van de juridische fusie is verkregen in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon, voor zover daaraan geen voorwaarden zijn gesteld. De verkrijging onder algemene titel wordt dan ook hier gevolgd. De verkrijgende rechtspersoon krijgt de vermogensbestanddelen met alle daarbij behorende lusten en lasten.

De vrijstelling van het tweede en derde lid geldt niet voor elke overgang onder algemene titel in het kader van een juridische fusie. Artikel 14b, tiende lid, Wet Vpb eist dat de verdwijnende en de verkrijgende rechtspersoon zijn gevestigd in Nederland, dan wel zijn gevestigd in een Lidstaat van de Europese Unie in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, Wet IB 2001. Artikel 2, vierde lid, Wet Vpb vindt hierbij geen toepassing.

Met ingang van 1 januari 2001 geldt niet langer als vereiste voor fiscale begeleiding dat met of bij de juridische fusie positieve winst wordt behaald. Derhalve kan ook in de situatie dat de winst 0 of negatief is om toepassing van de faciliteit worden verzocht. Ik raad mij er nog over of in dergelijke gevallen aanvullende voorwaarden noodzakelijk zijn.

Het vierde lid van artikel 14b van de Wet Vpb regelt dat de in het derde lid bedoelde voorwaarden slechts mogen strekken ter verzekering van de heffing en de invordering. Onder die voorwaarden worden voorts begrepen voorwaarden die betrekking kunnen hebben op het bepalen van de in een jaar genoten winst van de verkrijgende rechtspersoon, de toelaatbare reserves en de verrekening van verliezen.

In het vijfde lid wordt aangegeven dat de fiscaal geruisloze doorschuiving van het tweede en derde lid niet mogelijk is, indien de juridische fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstel van belastingheffing.

VPB

### **3. Verrekening van verliezen**

Bij een juridische fusie zouden zonder nadere regelgeving de nog te verrekenen verliezen van de verdwijnende rechtspersoon verloren gaan. Immers, de verdwijnende rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan. Tijdens de parlementaire behandeling voorafgaand aan de invoering van artikel 14b van de Wet Vpb heb ik aangegeven dat ik het ongewenst acht dat door de juridische fusie de verliezen van de verdwijnende rechtspersoon teloor gaan. Daarom wordt de mogelijkheid geopend dat deze verliezen overgaan op de verkrijgende rechtspersoon indien hierom wordt verzocht. Hierbij zal worden gewaakt voor effecten die vergelijkbaar zijn met handel in verliezen (zie Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25709, nr. 5, blz. 10). Indien in concrete gevallen een dergelijk effect dreigt, zal de aanspraak niet kunnen overgaan, of zullen aanvullende voorwaarden worden gesteld. In Besluit 8 juli 1998, nr. DB98/1509M, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3148M, is de overgang van de verliezen van de verdwijnende naar de verkrijgende rechtspersoon geregeld.

Teneinde te voorkomen dat deze verliezen worden verrekend met winsten die niet zijn toe te rekenen aan vermogensbestanddelen die in het kader van de juridische fusie zijn verkregen, zal de verkrijgende rechtspersoon de winst dienen te splitsen. De winstsplitsing zal moeten plaatsvinden op de wijze zoals deze bekend is bij de fiscale eenheid. In de situatie waarin de verkrijgende rechtspersoon over te verrekenen verliezen beschikt, zal eveneens winstsplitsing dienen plaats te vinden, en wel om te voorkomen dat deze verliezen worden verrekend met winsten die worden behaald met vermogensbestanddelen die in het kader van de juridische fusie zijn overgegaan. In paragraaf 5 wordt een toelichting op de winstsplitsing gegeven. Voor de winstsplitsing zullen in de bedrijfsvoering veelal voldoende aangrijpingspunten te vinden zijn, bijvoorbeeld in de vorm van filiaalboekhoudingen of budgetten. Indien de winstsplitsing desalniettemin tot grote problemen leidt, kan worden getracht met de inspecteur tot een forfaitaire verdeelsleutel te komen. De inspecteurs dienen bij de winstsplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten.

Voorts kunnen zich situaties voordoen waarbij na het fusietijdstip bij de verkrijgende rechtspersoon verliezen ontstaan die zijn toe te rekenen aan vermogensbestanddelen die in het kader van de fusie zijn verkregen. Zonder nadere voorziening zouden deze verliezen niet kunnen worden teruggewenteld naar winsten die met deze vermogensbestanddelen door de verdwijnende rechtspersoon zijn behaald. Dit is aanleiding om in beginsel, onder nader te stellen voorwaarden welke onder meer ten doel hebben oneigenlijk gebruik van deze faciliteit te voorkomen, achterwaartse verrekening van verliezen met winsten van de verdwijnende rechtspersoon op verzoek mogelijk te maken. De achterwaartse verrekening van verliezen is geregeld in Besluit 8 juli 1998, nr. DB 98/1510M, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 19 de-

**Verliesverrekening**

## Besluit juridische fusie

ember 2000, nr. CPP2000/3149M. Aan de achterwaartse verrekening van verliezen naar de verkrijgende rechtspersoon worden geen regels inzake winstsplitsing gesteld.

### Fusietijdstip

#### 4. Fusietijdstip

In de begripsbepalingen die voorafgaan aan de voorwaarden, is het fusietijdstip omschreven als het tijdstip van wanneer af 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 317 van Boek 2 BW bedoelde fusiebesluit wordt genomen. Met het oog op hetgeen is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling voorafgaand aan de invoering van artikel 14b van de Wet Vpb, kan voor de bepaling van dit tijdstip in beginsel ook worden aangesloten bij de civielrechtelijke regeling. In dit verband keur ik goed dat het fusietijdstip kan worden gesteld op de aanvang van het boekjaar, mits:

- a. de in artikel 312, tweede lid, onderdeel f, van Boek 2 BW bedoelde verantwoording van financiële gegevens eveneens vanaf dat tijdstip plaatsvindt, en
- b. de in artikel 318, eerste lid, van Boek 2 BW bedoelde notariële akte binnen twaalf maanden na dat tijdstip wordt verleden, en
- c. daarbij geen (incidenteel) fiscaal voordeel wordt beoogd of behaald.

### Toelichting voorwaarden

#### 5. Toelichting op de voorwaarden

In het derde lid van artikel 14b van de Wet Vpb wordt geregeld hoe de juridische fusie fiscaal geruisloos kan plaatsvinden als niet aan de in het tweede lid genoemde vereisten is voldaan. De in dit besluit opgenomen voorwaarden hebben betrekking op gevallen waarin niet voldaan is aan de in het tweede lid genoemde vereisten met betrekking tot aanspraak op voorwaartse verliesverrekening en het verzekerd zijn van latere heffing.

### Svw 1: Onderlinge vorderingen/schulden

#### Voorwaarde 1: Onderlinge vorderingen en schulden

In deze voorwaarde is, bij een tussen de fuserende rechtspersonen bestaande onderlinge vordering/schuldverhouding, voorgeschreven dat de crediteur zijn vordering op een andere fuserende rechtspersoon onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip waardeert op de bedrijfswaarde, met als maximum de nominale waarde, voor zover dit niet reeds is gebeurd.

De tweede volzin van deze voorwaarde bewerkstelligt dat de schuld door de debiteur op hetzelfde bedrag te boek wordt gesteld als de vordering van de crediteur. Aldus 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 mede obligaties begrepen. Voor zover sprake is van een afgewaardeerde vordering zoals bedoeld in artikelen 13b en 13ba van de Wet Vpb, blijft de sanctie als bedoeld in het eerste lid van die artikelen, daarna achterwege.

### Svw 2: Verliesverrekening, buitenlands resultaat, bronbelasting

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

Deze voorwaarde regelt de wijze waarop op het fusietijdstip nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende rechtspersoon en de verdwijnende rechtspersoon (hierna: voorfusie-verliezen) worden verrekend met de na het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon behaalde winst (hierna: nafusie-winst). Tijdens de parlementaire behandeling heb ik aangegeven dat ik het ongewenst acht dat door de juridische

fusie de verliezen van de verdwijnende rechtspersoon teloor gaan. Daarom heeft de verdwijnende rechtspersoon de mogelijkheid te verzoeken dat zijn aanspraken op de verrekening van verliezen bij de juridische fusie overgaan op de verkrijgende rechtspersoon. In het Besluit CPP2000/3148M is aangegeven aan welke eisen een dergelijk verzoek dient te voldoen.

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 welke de verliezen in het verleden hebben veroorzaakt. Dit wordt bewerkstelligd door winstplitsing voor te schrijven. Het gaat bij deze winstplitsing 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 dienen hierbij zoveel mogelijk in historisch perspectief te worden geplaatst. De inspecteurs dienen bij de winstplitsing in de praktijk een zekere soepelheid te betrachten.

Bij elke voorwaartse verliesverrekening over het fusietijdstip heen dient door de verkrijgende rechtspersoon winstplitsing 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, winstplitsing onbeperkt in de tijd in acht dient te worden genomen.

Met betrekking tot de toepassing van voorwaarde 2c wordt opgemerkt dat deze bepaling in beginsel niet ziet op het geval dat nog te verrekenen verlies van de ene fuserende rechtspersoon tot uitdrukking is gekomen op een vordering van de andere rechtspersoon. In dat geval werkt voorwaarde 1. Indien echter bijvoorbeeld zo'n vordering vóór ingang van de juridische fusie is omgezet in aandelen in de desbetreffende rechtspersoon en deze omzetting plaatsvond voor 28 april 1990 (waardoor op die omzetting artikel 13b(oud) van de Wet Vpb niet van toepassing is geweest) worden op grond van voorwaarde 2c de verliezen van de desbetreffende rechtspersoon wel gekort met het reeds op de omgezette vordering tot uitdrukking gebrachte verlies.

In voorwaarde 2d is een beperking van de verrekening van vóór de fusie geleden verliezen met winst van de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon opgenomen. Hierbij valt te denken aan de situatie dat een fuserende rechtspersoon als moedermaatschappij in een fiscale eenheid is opgenomen, waarbij het bepaalde in de gestelde voorwaarde die overeenkomt met de 14e standaardvoorwaarde fiscale eenheid, gepubliceerd in de Nederlandse Staatscourant van 30 september 1991, nr. 189, van toepassing is.

Dit besluit regelt niet de achterwaartse verrekening van nafusieverlies met voorfusiewinsten van de verdwijnende rechtspersoon. Dit is geregeld in het besluit Besluit 8 juli 1998, nr. DB 98/1510M, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3149M.

Voorwaarde 2e regelt de wijze waarop na het fusietijdstip met de in het buitenland opgekomen resultaten en buitenlandse bronbelasting dient te worden omgegaan. Ingeval bij een juridische fusie tot de overgedragen vermogensbestanddelen een vaste inrichting die in het buitenland wordt gedreven behoort, treedt de verkrijgende rechtspersoon voor wat betreft de zogenoemde doorschuifregeling én de inhaalregeling (artikel 34 en artikel 35 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) - voor zover deze op die vaste inrichting betrekking heeft - in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon. Hetzelfde geldt bij overdracht van schuldvorderingen, aande-

## Besluit juridische fusie

len, rechten en dergelijke voor de daarop betrekking hebbende nog niet verrekende buitenlandse bronbelasting (artikel 37 van genoemd Besluit).

Indien zich een dergelijke plaatsvervangende voordoet schrijft voorwaarde 2e winst-splitsing voor.

Hiervoor wordt aangesloten bij de regeling inzake verliesverrekening. Aan deze voorwaarde liggen ook dezelfde overwegingen ten grondslag als bij de regeling inzake verliesverrekening.

### Svv 3: Aandelenbe- zit verdwijnt

VPB

#### **Voorwaarde 3: Een fusierende rechtspersoon is in het bezit van aandelen in een andere fusierende rechtspersoon**

In de gevallen waarin een fusierende rechtspersoon aandelen bezit in een andere fusierende rechtspersoon, zal onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip 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, een en ander met inachtneming van de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 van de Wet Vpb) en de zogenoemde compartimenteringsleer zoals die in de jurisprudentie van de Hoge Raad is uitgewerkt (BNB 1986/305, BNB 1991/268 en BNB 1997/101). Dat laatste kan bijvoorbeeld aan de orde zijn bij een aandelenbezit dat als voorraad is of was aan te merken en bij een bezit dat tijdens de bezitsperiode op enig moment minder is geweest dan 5%. Dit voordeel kan niet worden doorgeschoven, omdat de aandelen verdwijnen dan wel moeten worden geacht te zijn ingetrokken.

### Svv 4: Besmette deelneming

#### **Voorwaarde 4: Een fusierende rechtspersoon houdt een deelneming in een andere fusierende rechtspersoon, waarop artikel 13c dan wel artikel 13ca van de Wet Vpb van toepassing is**

In artikel 13c, eerste lid, van de Wet Vpb is onder de daar genoemde omstandigheden de deelnemingsvrijstelling uitgesloten voor positieve voordelen uit een deelneming in een rechtspersoon die een onderneming drijft die voordien als een buitenlandse onderneming werd gedreven door de belastingplichtige of een met deze verbonden rechtspersoon.

Voorts 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.

Krachtens artikel 325, vierde lid, Boek 2 BW vervallen bij een juridische fusie de aandelen in het kapitaal van een verdwijnende rechtspersoon die worden gehouden door of voor rekening van de fusierende rechtspersonen. Indien op deze aandelen bij de houder ervan artikel 13c, eerste lid, van de Wet Vpb van toepassing is, vormt dit vervallen, 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. Een soortgelijke omstandigheid doet zich ook voor indien een verdwijnende rechtspersoon een artikel 13c-deelneming houdt in de verkrijgende rechtspersoon.

Op de aldus in aanmerking genomen negatieve buitenlandse winst vindt de inhaalregeling van artikel 35, eerste lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 geen toepassing op grond van het tweede lid van dat artikel.

Daarnaast ziet deze voorwaarde op de situatie waarin een fusierende rechtspersoon een deelneming bezit als bedoeld in artikel 13ca, eerste lid, van de Wet Vpb in een andere fusierende rechtspersoon. Alsdan volgt uit artikel 13ca, vierde lid, van de Wet Vpb dat winstneming verplicht is. Artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb bepaalt dat de verkrijgende rechtspersoon in de plaats treedt van de verdwijnende rechtspersoon. Aangezien bij de juridische fusie de aandelen worden geacht te zijn ingetrok-

ken dan wel te zijn vervallen, zou heffing niet verzekerd zijn, zodat ook in deze situatie afrekening wordt voorgeschreven door het stellen van deze voorwaarde.

**Voorwaarde 5: Tot het vermogen van de verkrijgende rechtspersoon of een verdwijnende rechtspersoon behoort een deelneming waarvan de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt**

In de voorwaarde die winstsplitsing voorschrijft, wordt geregeld op welke wijze de verrekening van verliezen over het fusietijdstip heen met winsten geschiedt. De voorfusie-verliezen zijn, globaal gesproken, slechts verrekenbaar met de winst van de verkrijgende rechtspersoon voor zover deze is toe te rekenen aan de onderneming die deze verliezen heeft geleden.

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 ná het fusietijdstip. Indien bijvoorbeeld een deelneming is verkregen en op het moment van het fusievoorstel de onderneming die in deze deelneming werd uitgeoefend reeds geheel of nagenoeg geheel is gestaakt als bedoeld in artikel 13d van de Wet Vpb, dan wel daartoe is besloten, doet zich een dergelijke situatie voor.

Teneinde de verrekening van een zogenoemd latent liquidatieverlies met de gehele winst van de verkrijgende rechtspersoon tegen te gaan heb ik deze voorwaarde opgenomen, daar 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 voor zover het liquidatieverlies afkomstig is van de verdwijnende rechtspersoon het verlies in beginsel slechts in mindering kan worden gebracht op de overige winst ontstaan na het fusietijdstip.

Bovendien kan na het fusietijdstip niet meer verlies in aanmerking worden genomen dan het positief belastbare bedrag van de verkrijgende rechtspersoon. Indien echter op basis van het besluit nr. CPP2000/3149M, is goedgekeurd dat terugwenteling van een verlies van de verkrijgende rechtspersoon naar winsten van de verdwijnende rechtspersoon kan plaatsvinden, dan kan het nog niet verrekende liquidatieverlies ook bij de verdwijnende rechtspersoon in mindering worden gebracht op de winst in de drie voorafgaande jaren, dus ook voor zover deze vóór het fusietijdstip zijn gelegen. Heffingsrente wordt in dit geval niet vergoed, nu het belastbaar feit stamt uit een later jaar.

**Voorwaarde 6: De verkrijgende rechtspersoon is buiten Nederland gevestigd**

Met ingang van 1 januari 2001 kan aanspraak bestaan op fiscale begeleiding zonder dat de verkrijgende rechtspersoon in Nederland is gevestigd. Zonder nadere regeling is heffing niet verzekerd wanneer deze rechtspersoon de verkregen vermogensbestanddelen deels niet rekent tot een met behulp van een vaste inrichting in Nederland gedreven onderneming. Daarom bepaalt voorwaarde 6 dat in een dergelijk geval de vrijstelling geen betrekking heeft op deze vermogensbestanddelen.

**6. Juridische fusie en fiscale eenheid**

Indien een verdwijnende rechtspersoon tot een fiscale eenheid behoort, leidt de juridische fusie in beginsel tot verbreking van de fiscale eenheid met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar. De juridische fusie vindt daardoor plaats buiten fiscale eenheid. Op deze uitgangspunten dienen naar mijn mening in een aantal gevallen afwijkingen mogelijk te zijn. Ik denk hierbij aan de volgende vier situaties.

**Svw 5: Latent liquidatieverlies**

VPB

**Svw 6: Bestanddelen niet langer aan Nederlandse VPB onderworpen**

**Juridische fusie en FE**

## Besluit juridische fusie

VPB

### **1. De verdwijnende rechtspersoon is dochtermaatschappij in een fiscale eenheid waartoe ook de verkrijgende rechtspersoon behoort**

Door de mogelijkheden die worden geboden in het besluit van 8 juli 1998, nr. DB98/1662M, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 26 juli 1999, nr. DB99/1564M, verbreekt de fiscale eenheid niet door de juridische fusie.

### **2. De verdwijnende rechtspersoon is moedermaatschappij in een fiscale eenheid waartoe ook de verkrijgende rechtspersoon behoort**

Door de mogelijkheden die worden geboden in het besluit van 8 juli 1998, nr. DB98/1662M, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 26 juli 1999, nr. DB99/1564M, verbreekt de fiscale eenheid niet door de juridische fusie. Indien naast de verdwijnende rechtspersoon ook een andere rechtspersoon als dochtermaatschappij onderdeel vormde van de fiscaal eenheid, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de verdwijnende rechtspersoon als moedermaatschappij van de fiscale eenheid voor deze dochtermaatschappij.

### **3. De verdwijnende rechtspersoon is dochtermaatschappij in een fiscale eenheid waartoe de verkrijgende rechtspersoon niet behoort**

Indien de in artikel 318 van Boek 2 BW bedoelde fusieakte op de laatste werkdag van het boekjaar wordt verleden en tevens de economische eigendom van de aandeelen in de verdwijnende rechtspersoon gedurende het hele boekjaar nog bij de moedermaatschappij blijft, keur ik hierbij goed dat de fiscale eenheid niet met terugwerkende kracht tot het begin van het boekjaar verbreekt.

### **4. De verdwijnende rechtspersoon is moedermaatschappij in een fiscale eenheid waartoe de de verkrijgende rechtspersoon niet behoort**

De fiscale eenheid wordt verbroken door de juridische fusie. Door de mogelijkheden die in het besluit van 5 september 1995, nr. DB95/1225M (BNB 1995/331) worden geboden is het evenwel mogelijk (direct) een aansluitende fiscale eenheid tot stand te doen komen met de verkrijgende rechtspersoon (dan wel haar moedermaatschappij) en de overige dochtermaatschappijen van de "oude" fiscale eenheid. Ik keur goed dat voornoemd besluit van 5 september 1995 eveneens kan worden toegepast op juridische fusies vallende onder artikel 14b van de Wet Vpb.

Tot slot van dit onderdeel wordt nog gewezen op de werking van artikel VI van de Wet van 17 juni 1998 (Stb. 1998, 350). In dit artikel wordt kort samengevat geregeld, dat de sanctie van de 16e standaardvoorwaarde fiscale eenheid van toepassing is indien de fiscale eenheid met betrekking tot een dochtermaatschappij verbreekt als gevolg van een fusie. Tijdens de parlementaire behandeling is echter toegezegd dat op basis van artikel 15 van de Wet Vpb onder voorwaarden op verzoek wordt toegestaan dat de inwerkingtreding van deze sanctie achterwege blijft. Het beleid op dit punt is opgenomen in het besluit nr. CPP2000/3074M.

#### Formele aspecten

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

#### **7.1. Behandeling en afhandeling van verzoeken**

Artikel 14b, derde lid, van de Wet Vpb brengt mee dat voor fiscale begeleiding van een juridische fusie, aan de volgende formele aspecten moet worden voldaan:

a. de belastingplichtigen, voor wat betreft de fusierende rechtspersonen zowel de verkrijgende rechtspersoon als de verdwijnende rechtspersoon, moeten vóór de civielrechtelijke juridische fusie een schriftelijk verzoek (doen) indienen bij de inspecteur belast met de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van de verdwijnende rechtspersoon;



b. de inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

In het besluit van 8 juli 1998, nr. DB 98/1508M, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit 19 december 2000, nr. CPP2000/3147M, heb ik de inspecteurs een algemene toestemming gegeven voor de wijze van afdoening van een aantal groepen van gevallen. Voor de overige gevallen zal ik aan de inspecteur per geval een toestemming tot afdoening geven.

### **7.2. Beschikking inspecteur**

In alle gevallen waarin artikel 14b, derde 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 de belanghebbende(n), waaronder eveneens te begrijpen de verkrijgende rechtspersoon als opvolger onder algemene titel ten aanzien van het vermogen van de verdwijnende rechtspersoon, 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 kracht van gewijsde 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.

### **7.3. Bijlagen bij het verzoek**

Bij een verzoek om een fiscaal geruisloze juridische fusie zal in tweevoud moeten worden overgelegd:

a. de jaarrekening over het laatste boekjaar van de verdwijnende rechtspersoon, dan wel de (in artikel 313 van Boek 2 BW bedoelde) jaarrekening of tussentijdse vermogensopstelling;

b. het fusievoorstel als bedoeld in artikel 312 van Boek 2 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, van de Wet Vpb.

Indien het verzoek betrekking heeft op een juridische fusie naar buitenlands recht, is het bovenstaande van overeenkomstige toepassing.

### **7.4. Vorige besluit**

Dit Besluit wijzigt het Besluit van 8 juli 1998, nr. DB98/1507M. Deze wijziging is van toepassing op fusies waarbij de akte is verleden op of na 1 januari 2001 en waarbij geen fiscale terugwerking plaatsvindt naar een eerder gelegen tijdstip.

Andere fusies vallen onder de tekst van het Besluit 8 juli 1998, nr. DB98/1507M, zoals gewijzigd bij Besluit van 10 april 2000, nr. DB99/2753M.

### **Bijlage. Voorwaarden voor de toepassing van artikel 14b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Juridische fusie)**

*Besluit van 8 juli 1998, nr. DB98/1507M, zoals gewijzigd bij besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/3131M.*

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

– *de Wet Vpb*: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

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

## Besluit juridische fusie

VPB

**Svw 1: Onderlinge vorderingen/schulden**

- *de verkrijgende rechtspersoon*: de rechtspersoon die in het kader van een juridische fusie vermogensbestanddelen verkrijgt, eventueel op de voet van artikel 15 van de Wet Vpb verenigd met één of meer rechtspersonen;
- *het fusietijdstip*: het tijdstip van wanneer af de overgedragen vermogensbestanddelen worden geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de verkrijgende rechtspersoon te komen;
- *een fuserende rechtspersoon*: een verdwijnende rechtspersoon, dan wel de verkrijgende rechtspersoon;
- *onderneming*: de vermogensbestanddelen met de daarbij eventueel behorende activiteiten van de betreffende rechtspersoon.

### Onderlinge vorderingen en schulden

1. Vorderingen van de ene fuserende rechtspersoon op de andere fuserende rechtspersoon worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op de bedrijfswaarde, doch niet hoger dan de nominale waarde. Schulden welke staan tegenover de in de vorige volzin bedoelde vorderingen, worden onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip gewaardeerd op het bedrag waarvoor die vorderingen zijn gewaardeerd.

**Svw 2: Verliesverrekening, buitenlands resultaat, bronbelasting**

### Verrekening van verliezen, buitenlandse resultaten en bronbelasting

2. Voor de toepassing van artikel 20 van de Wet Vpb op vóór het fusietijdstip geleden verliezen vindt verrekening plaats onder de navolgende voorwaarden:

#### *Winstsplitsing*

2a. De winst van de verkrijgende rechtspersoon wordt telkenjare 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.

#### *Horizontale verrekening van verliezen*

2b. Indien 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.

#### *Aanspraak op verliezen*

2c. Voor zover de nog te verrekenen verliezen van de verkrijgende rechtspersoon reeds vóór het fusietijdstip bij een verdwijnende rechtspersoon tot uitdrukking zijn gekomen, worden deze verliezen niet verrekend met de winst van de verkrijgende rechtspersoon.

Ingeval bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat de aanspraken op de verrekening van verliezen van de verdwijnende rechtspersoon overgaan op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen niet verrekend met de winst van de verkrijgende rechtspersoon voor zover deze verliezen reeds vóór het fusietijdstip bij een ander fuserende rechtspersoon tot uitdrukking zijn gekomen.

*Verticale verrekening van verliezen*

2d. De vóór het fusietijdstip geleden verliezen van de verkrijgende rechtspersoon worden slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a en b bepaalde deel van de winst van de verkrijgende rechtspersoon dat betrekking heeft op de voor het fusietijdstip door de verkrijgende rechtspersoon gedreven onderneming, behalve voor zover de verrekening van deze verliezen uit anderen hoofde is beperkt.

Ingeval bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat de aanspraken op de verrekening van verliezen van de verdwijnende rechtspersoon overgaan op de verkrijgende rechtspersoon, worden deze verliezen slechts verrekend met het overeenkomstig de onderdelen a en b 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.

*Buitenlandse resultaten en bronbelasting*

2e. De overbrenging van buitenlandse winsten en verliezen van de verdwijnende rechtspersoon respectievelijk de verkrijgende rechtspersoon uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip ingevolge de voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting vindt uitsluitend plaats voor zover van de positieve binnenlandse winst respectievelijk de positieve buitenlandse winst van de verkrijgende rechtspersoon een overeenkomstig de onderdelen a en b bepaald deel betrekking heeft op de onderneming van de desbetreffende rechtspersoon. Op grond van de vorige volzin niet overgebrachte bedragen worden overgebracht naar het volgende jaar. Bij deze overbrenging vindt het voorgaande dienovereenkomstige toepassing.

De overbrenging van (bron)belasting van de verdwijnende rechtspersoon respectievelijk de verkrijgende rechtspersoon uit het jaar voorafgaande aan het fusietijdstip ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting wordt bij de verkrijgende rechtspersoon in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag dat tot de belasting welke door de verkrijgende rechtspersoon zou zijn verschuldigd zonder deze overbrenging in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de dividenden, interest en royalty's verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten, die deel uitmaken van de overeenkomstig de onderdelen a en b berekende winst van de onderneming van de rechtspersoon van wie de (bron)belasting afkomstig is, staat tot de winst van de verkrijgende rechtspersoon verminderd met de op de voet van hoofdstuk IV van de Wet Vpb te verrekenen verliezen voor zover deze bestaan uit negatieve winst.

Op grond van de vorige volzin niet overgebrachte bedragen worden overgebracht naar het volgende jaar. Bij deze overbrenging vindt het voorgaande dienovereenkomstige toepassing.

**Aandelenbezit verdwijnt**

3. Indien onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip een fusierende rechtspersoon aandelen bezit in een andere fusierende rechtspersoon worden deze aandelen op dat tijdstip gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer en wordt het voordeel waarop de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt tot de winst van die fusierende rechtspersoon gerekend.

**Svv 3: Aandelenbezit verdwijnt**

**Aandelenbezit is artikel 13c-deelneming, dan wel artikel 13ca-deelneming**

4. Indien onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip een fusierende rechtspersoon een deelneming als bedoeld in artikel 13c, eerste lid, van de Wet Vpb, dan wel artikel 13ca, eerste lid, van de Wet Vpb, heeft in een andere fusierende rechtspersoon, wordt op dat tijdstip geacht zich een omstandigheid voor te doen als aangeduid in artikel 13c, tweede lid, eerste volzin van de Wet Vpb, dan wel moet op dat tijdstip het in

**Svv 4: Besmette deelneming**

## Besluit juridische fusie

artikel 13ca, vierde lid, eerste volzin, van de Wet Vpb genoemde verschil tot de winst worden gerekend.

### Svv 5: Latent liquidatieverlies

#### Latent liquidatieverlies

5. Indien tot de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon respectievelijk de verdwijnende rechtspersoon een deelneming behoort waarvan op het tijdstip van het overeenkomstig artikel 312 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek opgestelde fusievoorstel de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel daartoe besloten is, of indien op een dergelijke onderneming het bepaalde in artikel 13e van de Wet Vpb van toepassing is, komt, onverminderd het bepaalde in de artikelen 13d en 13e van de Wet Vpb, een liquidatieverlies uit hoofde van die deelneming bij de bepaling van de winst van de verkrijgende rechtspersoon slechts in aanmerking tot het bedrag van de (overige) winst dat met inachtneming van de in de tweede voorwaarde omschreven winstsplitsing aan de onderneming van de verkrijgende rechtspersoon respectievelijk aan die van de verdwijnende rechtspersoon is toe te rekenen. Het resterende bedrag wordt als liquidatieverlies in mindering gebracht op en tot ten hoogste de positief belastbare bedragen van de verkrijgende rechtspersoon van de drie voorafgaande en de volgende jaren in de volgorde waarin deze zijn ontstaan, voor zover er winst met inachtneming van de winstsplitsing is toe te rekenen aan de desbetreffende onderneming.

In geval bij afzonderlijke goedkeuring is bepaald dat achterwaartse verliesverrekening van de verkrijgende rechtspersoon met vóórfusiewinst van de verdwijnende rechtspersoon kan plaatsvinden, kan een nog resterend bedrag als liquidatieverlies bij de verdwijnende rechtspersoon in aanmerking worden genomen tot ten hoogste de positief belastbare bedragen van de drie voorafgaande jaren, in de volgorde waarin deze zijn ontstaan.

Voorzover 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 heffingsrente vergoed.

### Svv 6: Bestanddelen niet langer aan Nederlandse VPB onderworpen

#### Overgedragen vermogensbestanddelen zijn na de overdracht niet meer aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen

6. Voor zover tot de overgedragen onderneming vermogensbestanddelen behoren die na de overdracht niet meer aan de Nederlandse heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, is de vrijstelling niet van toepassing op de overdrachtswinst die betrekking heeft op die vermogensbestanddelen.