

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten tot PM (Wet PM)

Memorie van toelichting

A. Algemeen deel van de memorie van toelichting

1. Inleiding

Dit wetsvoorstel moderniseert en breidt de fiscale regels in de vennootschaps-, inkomsten-, en dividendbelasting voor omzettingen uit.¹ Het doel van het voorstel is om de belastinggevolgen van de verschillende vormen van omzetting te verduidelijken en ten aanzien van alle omzettingen te verzekeren dat claimverlies wordt voorkomen. Een omzetting is een rechtshandeling waarmee de rechtsvorm van een rechtspersoon wijzigt met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon op dat moment niet ophoudt te bestaan. In het algemeen deel van de toelichting op het wetsvoorstel wordt de aanleiding voor dit wetsvoorstel (paragraaf 2) behandeld. Vervolgens worden de huidige regeling (paragraaf 3.1), de voorgestelde regeling (paragraaf 3.2) en de reikwijdte van de voorgestelde regelingen (paragraaf 3.3) uiteengezet.

2. Aanleiding

Het onderhavige wetsvoorstel vindt zijn aanleiding in de Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen (Wet RGOFS). Op grond van de Wet RGOFS voorziet het Burgerlijk Wetboek (BW)² per 1 september 2023 in regels voor omzettingen van de naamloze vennootschap (nv) en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv) in kapitaalvennootschappen naar het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie (EU) of Europese Economische Ruimte (EER) en andersom. De Wet RGOFS is de implementatie van de EU-richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen (hierna: de Mobiliteitsrichtlijn).³ Onder een grensoverschrijdende omzetting wordt verstaan een omzetting van rechtspersonen waarbij het civiele recht van Nederland én het civiele recht van een andere staat betrokken is.

Vanuit de praktijk bestaat de wens om te voorzien in fiscale flankerende maatregelen die verband houden met grensoverschrijdende omzettingen.⁴ Dit biedt de praktijk duidelijkheid en rechtszekerheid. Momenteel ontbreekt namelijk een wettelijke bepaling

¹ Zoals neergelegd in artikel 28a Wet Vpb 1969.

² Zie Titel 7a van Boek 2 van het BW.

³ Richtlijn (EU) 2019/2121 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2019 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen.

⁴ Zie onder ander ook de aankondiging in de memorie van toelichting bij de Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen, Kamerstukken II 2022/23, 36267, nr. 3, p. 29.

ten aanzien van grensoverschrijdende omzettingen. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt voldaan aan deze wens van de praktijk. Daarnaast beogen de voorgestelde maatregelen te verzekeren dat bij een grensoverschrijdende omzetting geen claimverlies kan optreden. Er wordt ook van de gelegenheid gebruik gemaakt om de huidige omzettingsregeling van toepassing te laten zijn op andere omzettingen (waarbij Nederlandse belastingplichtigen zijn betrokken) die mogelijk zijn op basis van buitenlands recht of het EU-recht. Dit om ook in dergelijke gevallen rechtszekerheid te waarborgen en te verzekeren dat Nederland haar belastingclaim niet verliest als gevolg van deze omzettingen. Daarnaast wordt van de gelegenheid gebruikt gemaakt om de huidige omzettingsregeling in de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb 1969) te moderniseren door onder andere de inkomsten- en dividendbelastinggevolgen van een omzetting in de Wet inkomstenbelasting (Wet IB 2001) en de Wet op de dividendbelasting (Wet DB 1965) zelf te regelen.

3. Kern van het wetsvoorstel

3.1. Fiscale behandeling omzettingen in het huidige recht

In de huidige wet zijn de gevolgen van omzettingen waarbij Nederlandse rechtsvormen zijn betrokken (binnenlandse omzettingen) voor de heffing van de vennootschaps-, inkomsten- en dividendbelasting geregeld in de Wet Vpb 1969. De regeling houdt kortgezegd het volgende in. Vanwege het feit dat civielrechtelijk gezien het bestaan van de rechtspersoon niet eindigt bij een omzetting, is door middel van een aantal ficties een fiscaal afreken- en inbrengmoment gecreëerd om een eventuele fiscale claim veilig te stellen. Er zijn drie opeenvolgende ficties van toepassing. In de eerste plaats wordt de rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd (liquidatiefictie). Daarnaast wordt het vermogen geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden (uitkeringsfictie), die vervolgens worden geacht dat vermogen te hebben ingebracht in de omgezette rechtspersoon (inbrengfictie). Tezamen worden de liquidatie-, uitkerings- en inbrengfictie hierna aangeduid als 'de omzettingsficties'. De toepassing van de omzettingsficties bij de omzetting van een lichaam is de hoofdregel. Zonder deze ficties bestaat het risico dat fiscale claims op bijvoorbeeld stille en fiscale reserves verloren gaan. Voor omzettingen van een nv in een bv of omgekeerd dan wel van een vereniging in een stichting of omgekeerd, geldt een uitzondering waardoor de omzettingsficties niet van toepassing zijn. Daarnaast geldt dat de inspecteur, op verzoek van de belastingplichtige, de omzettingsficties onder voorwaarden buiten toepassing kan laten in het geval van andere omzettingen. Dit zijn situaties waarin de subjectieve belastingplicht niet wijzigt door de omzetting, waardoor van claimverlies geen sprake is. Om welke omzettingen het gaat en welke voorwaarden daaraan worden verbonden, is nader geregeld in het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen.

Voor grensoverschrijdende omzettingen ontbreekt een specifieke regeling in de Nederlandse belastingwetgeving. Het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen bevestigt wel dat belastingplichtigen bepaalde grensoverschrijdende omzettingen fiscaal gefaciliteerd kunnen laten plaatsvinden.⁵ Het beleid komt erop neer dat bepaalde grensoverschrijdende omzettingen op dezelfde fiscale wijze worden behandeld als binnenlandse omzettingen. Daarnaast geldt dat er in de Nederlandse belastingwetgeving niets is geregeld ten aanzien van omzettingen op basis van buitenlands recht of het recht van de EU recht waarbij andere (lid)staten zijn betrokken. Dit betekent dat de huidige Nederlandse belastingwetgeving geen specifieke bepalingen kent voor bijvoorbeeld de situatie waarin een in Nederland woonachtige aandeelhouder een belang heeft in een buitenlandse rechtspersoon die zijn rechtsvorm omzet in een andere buitenlandse rechtsvorm (op basis van buitenlands recht of recht van de EU; de zogenoemde omzettingen 'buitenom'). Dit kan echter wel relevant zijn voor het veiligstellen van een eventuele Nederlandse fiscale claim.

3.2. De voorgestelde nieuwe bepalingen

De voorgestelde aanpassingen komen in essentie neer op drie wijzigingen:

1. Uitbreiding toepassingsbereik van de fiscale regels voor omzettingen

Het toepassingsbereik van de huidige fiscale regels voor omzettingen wordt uitgebreid, zodat niet alleen binnenlandse omzettingen, maar ook grensoverschrijdende omzettingen en omzettingen waar het civiele recht van Nederland niet bij is betrokken onder de regeling vallen.

2. Vastlegging uitzonderingen op de hoofdregel

Uitzonderingen waarbij de omzettingsficties achterwege moeten blijven, worden expliciet wettelijk vastgelegd en uitgebreid.

3. Introductie bepalingen in de inkomsten- en dividendbelasting

De gevolgen van een omzetting worden in aanvulling op de regeling in de Wet Vpb 1969 expliciet geregeld in de Wet IB 2001 en Wet DB 1965. Deze gevolgen zijn momenteel in de Wet Vpb 1969 geregeld.

Ad 1

Met deze wijziging wordt beoogd om duidelijkheid te verschaffen over de belastinggevolgen van de verschillende vormen van omzettingen.

Aangezien vanuit de praktijk weinig bezwaren bekend zijn ten aanzien van de omzettingsficties in de huidige fiscale regels voor omzettingen, is ervoor gekozen deze

⁵ Zie onderdeel 11 van het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen.

systematiek te handhaven. Temeer omdat dit de meeste duidelijkheid en rechtszekerheid biedt.

Het wetsvoorstel geeft wel nadere toelichting bij de belastinggevolgen van de binnenlandse omzettingen en breidt de bepaling uit naar alle omzettingen die mogelijk zijn op basis van het Nederlandse recht, op grond van het recht van een andere staat en andere omzettingen die op grond van het EU-recht mogelijk zijn.

Het is de bedoeling om de fiscale regels voor omzettingen op zo veel mogelijk verschijningsvormen van de omzetting van toepassing te laten zijn. Enerzijds om de belastinggevolgen van de verschillende vormen van omzetting voor belastingplichtigen gelijkkluidend kenbaar te laten zijn en anderzijds om claimverlies door niet geregelde omzettingen te voorkomen.

Ad 2

De omzettingen waarop de omzettingficties niet van toepassing zijn worden in het voorstel wettelijk geregeld. Deze uitzonderingen zijn gebaseerd op situaties waarbij zich geen claimverlies voordoet. Momenteel zijn deze uitzonderingen deels geregeld in het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen. Door deze uitzonderingen in de wet te verankeren, wordt de regeling juridisch robuuster en vollediger.

Ad 3

Er wordt voorgesteld om de fiscale regels voor omzettingen in de afzonderlijke heffingswetten op te nemen. Momenteel zijn deze gevolgen via een schakelbepaling in de Wet Vpb 1969 geregeld. Met de nieuwe bepalingen wordt beoogd om per heffingswet een meer specifieke bepaling te maken waarbij recht wordt gedaan aan de uiteenlopende karakteristieken van de vennootschaps-, inkomsten- en dividendbelasting.

De uitwerking van de voorgestelde regeling ten aanzien van een grensoverschrijdende omzetting wordt hieronder geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld 1

X BV is een Nederlandse bv die fiscaal is gevestigd in Nederland. X BV is onbeperkt binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en dient over uitkeringen aan haar aandeelhouders in beginsel dividendbelasting in te houden (inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting). De aandeelhouders (bestaande uit zowel natuurlijk personen als lichamen) van X BV zijn woonachtig of gevestigd in zowel Nederland als daarbuiten. Voor de natuurlijk personen kwalificeert het aandelenbelang als aanmerkelijk belang in de zin van box 2 van de Wet IB 2001. Onder toepassing van titel 7a, Boek 2 van het BW, wordt X BV

grensoverschrijdend omgezet in een Belgische nv (Bnv), en vanaf dat moment voortgezet onder de naam X Bnv. Behalve de wijziging van de rechtsvorm vinden er geen andere wijzigingen plaats. Deze omzetting laat de plaats van de feitelijke leiding van X Bnv onveranderd, waardoor de fiscale vestigingsplaats van X Bnv in Nederland eveneens ongewijzigd blijft. Het lichaam wordt steeds geacht opgericht te zijn naar Nederlands recht, waardoor de vestigingsplaatsficties onverminderd van toepassing blijven na de omzetting. Volgens de voorgestelde regeling geldt de hoofdregel — waarbij omzettingficties worden toegepast — niet indien het lichaam direct na de omzetting de rechtsvorm van een nv of bv heeft. In dat geval is er namelijk geen sprake van verlies van fiscale claims op grond van de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting. In dit specifieke geval wordt X BV na de omzetting een Belgische nv. Omdat een Belgische nv naar het Nederlandse fiscale kwalificatiebeleid vergelijkbaar is met een Nederlandse nv of bv en het lichaam voor toepassing van de Wet Vpb 1969 direct na de omzetting een nv is,⁶ zijn de omzettingficties niet van toepassing op de omzetting van X BV in X Bnv. Dit houdt in dat deze omzetting in beginsel niet leidt tot belastingheffing in de verschillende belastingmiddelen. Een dergelijke omzetting heeft tevens geen invloed op de hoogte van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang voor de toepassing van de inkomstenbelasting of de hoogte van het gestort kapitaal op de aandelen voor de toepassing van de dividendbelasting.

Voor de volledigheid volgt hieronder een voorbeeld van een binnenlandse omzetting, met de kanttekening dat de beschreven gevolgen reeds van toepassing zijn onder de huidige bepalingen voor omzettingen.

Voorbeeld 2

Y NV is een Nederlandse nv die fiscaal is gevestigd in Nederland. Y NV is onbeperkt binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en dient over uitkeringen aan haar aandeelhouders in beginsel dividendbelasting in te houden (inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting). De aandeelhouders (bestaande uit zowel natuurlijk personen als lichamen) van Y NV zijn woonachtig of gevestigd in zowel Nederland als daarbuiten. Voor de natuurlijk personen kwalificeert het aandelenbelang als aanmerkelijk belang in de zin van box 2 van de Wet IB 2001. Onder toepassing van artikel 2:18 BW, wordt Y NV omgezet in een Nederlandse stichting, en vanaf dat moment voortgezet onder de naam Stichting Y. Behalve de wijziging van de rechtsvorm vinden er geen andere wijzigingen plaats. Op basis van de voorgestelde regeling geldt dat de

⁶ Daarmee wordt voldaan aan artikel 2:335, eerste lid, BW.

omzettingficties worden toegepast en dat de uitzonderingen niet van toepassing zijn.

Als gevolg hiervan wordt Y NV fiscaal geacht te zijn geliquideerd. Het vermogen van Y NV wordt geacht te zijn uitgekeerd aan haar aandeelhouders, evenredig aan hun gerechtigdheid, en vervolgens geacht ingebracht te zijn in Stichting Y.

De regels voor de vennootschaps- en dividendbelasting worden op Y NV toegepast conform deze ficties. De omzetting van Y NV in Stichting Y leidt daarmee tot een fiscale eindafrekening voor Y NV in de vennootschapsbelasting. Voor de dividendbelasting betekent dit dat het vermogen van Y NV wordt geacht te zijn uitgekeerd en is sprake van een opbrengst voor zover het vermogen meer bedraagt dan het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestort kapitaal. Wat betreft de vennootschapsbelasting heeft de inbrengfictie slechts betekenis voor zover Stichting Y subjectief belastingplichtig wordt. Een stichting is immers slechts belastingplichtig voor zover het een onderneming drijft.⁷ Voor wat betreft de dividendbelasting heeft de inbrengfictie geen betekenis, nu een stichting geen winst kan uitkeren en overigens ook niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. Bovendien gelden de regels voor de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting ook voor de aandeelhouders van Y NV, met inachtneming van dezelfde omzettingficties.

De aandeelhouders natuurlijk personen, die een aanmerkelijk belang hebben in Y NV, realiseren een vervreemdingsvoordeel in box 2 van de inkomstenbelasting. De fiscale eindafrekening bij Y NV en bij de aandeelhouders is nodig omdat een stichting geen aandeelhouders heeft (hierdoor eindigt het aanmerkelijk belang) en de fiscale behandeling van een stichting in de vennootschaps- en dividendbelasting anders is dan van een nv.

3.3 Reikwijdte

Zoals aangegeven is de aanleiding voor dit wetsvoorstel de Wet RGOFS, die op haar beurt strekt tot implementatie van de Mobiliteitsrichtlijn in het BW. De Mobiliteitsrichtlijn omvat een *civielrechtelijke* regeling voor grensoverschrijdende fusies, splitsingen en omzettingen. De Nederlandse fiscale wetgeving bevat derhalve reeds faciliteiten voor grensoverschrijdende fusies en splitsingen binnen de EU.⁸ Het onderhavige wetsvoorstel biedt daarom regels ten aanzien van grensoverschrijdende omzettingen en niet voor grensoverschrijdende fusies of splitsingen. Daarbij geldt zoals aangegeven dat de

⁷ Zie artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g juncto achtste lid, Wet Vpb 1969.

⁸ Dit betreft de implementatie van Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat.

reikwijdte ten aanzien van omzettingen wel ruim is en zich niet beperkt tot omzettingen die onder de Wet RGOFS vallen.

4. Bestaande regelingen en vaststellingsovereenkomsten

De in dit wetsvoorstel voorgestelde regels zijn van toepassing ten aanzien van omzettingen die plaatsvinden na de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Tot die inwerkingtreding kunnen belastingplichtigen in voorkomende gevallen gebruik maken van de samenhang tussen de wetgeving ten aanzien van binnenlandse omzettingen, het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen, de faciliteiten op basis van de Fusierichtlijn⁹ en de jurisprudentie die het Hof van Justitie van de EU heeft gewezen met betrekking tot de fiscale gevolgen van grensoverschrijdende omzettingen.¹⁰

Bestaande vaststellingsovereenkomsten over de fiscale gevolgen van een omzetting die vóór de inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel heeft plaatsgevonden blijven van kracht, aangezien deze zijn gebaseerd op de toepasselijke regelgeving ten tijde van de omzetting.

5. Budgettaire aspecten

PM

6. EU-aspecten

PM

7. Doenvermogen

PM

8. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

PM

9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

PM

10. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie

PM

11. Advies en Consultatie

PM

⁹ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat.

¹⁰ Zie HvJ EG 16 december 2008, zaak C 210/06 (Cartesio), HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-378/10 (Vale) en HvJ EU 25 oktober 2017, zaak C-106/16 (Polbud).

B. Artikelsgewijze toelichting

In artikel I, onderdeel B, artikel II, onderdeel B, en artikel III van dit wetsvoorstel worden drie omzettingsregelingen voorgesteld: één voor de Wet Vpb 1969, één voor de Wet IB 2001 en één voor de Wet DB 1965. Deze drie omzettingsregelingen kennen grote overeenkomsten en volgen alle drie eenzelfde structuur. In het eerste lid (aanhef) worden in de eerste plaats de omzettingen die onder het bereik van de regelingen vallen beschreven. Daarna volgt in de onderdelen a tot en met c van het eerste lid de hoofdregel voor de fiscale gevolgen van een dergelijke omzetting, te weten toepassing van de omzettingsficties. In het tweede lid van de drie voorgestelde bepalingen worden bepaalde omzettingen uitgezonderd van de hoofdregel. Daarbij geldt dat de uitzonderingen in de Wet IB 2001 en Wet Vpb 1969 gelijkkluidend zijn. Voor de Wet DB 1965 geldt dat de uitzonderingen beperkt zijn tot de omzetting in een nv of bv. In het derde lid van de omzettingsregelingen in de Wet Vpb 1969 en Wet IB 2001 wordt geregeld wat onder een omzetting wordt verstaan. In de Wet DB 1965 is de definitie in het vierde lid opgenomen. Het derde lid in de omzettingsregeling in de Wet DB 1965 voorziet in een bepaling omtrent de hoogte van het gestorte kapitaal.

In de toelichting bij de voorgestelde omzettingsregeling voor de Wet Vpb 1969 in artikel I, onderdeel B, wordt toegelicht naar welke specifieke omzettingen de bepaling wordt uitgebreid en wordt uitgebreid ingegaan op de uitwerking van de omzettingsficties. Deze toelichting is tevens relevant voor het voorgestelde artikel II en artikel III. Ten behoeve van de leesbaarheid en ter voorkoming van onnodige herhaling, is deze toelichting niet opgenomen bij die artikelen. Evenzo worden in de toelichting bij artikel I, onderdeel B, de uitzonderingen op toepassing van de omzettingsficties beschreven. Deze toelichting geldt ook voor de toepassing van het gelijkkluidende artikel II, onderdeel B van dit wetsvoorstel.

De voorbeelden zijn aan het slot van de toelichting opgenomen en beschrijven ten aanzien van bepaalde omzettingen de werking van de voorgestelde omzettingsregelingen voor de Wet IB 2001, de Wet Vpb 1969 en de Wet DB 1965.

Van een *omzetting* is voor dit wetsvoorstel sprake als de rechtsvorm van een rechtspersoon wijzigt met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon op dat moment niet ophoudt te bestaan.¹¹ Bij een omzetting is geen sprake van een vermogensovergang in civielrechtelijke zin. Het gaat daarbij uitdrukkelijk om omzettingen van lichamen met rechtspersoonlijkheid, aangeduid als “rechtspersonen”. Hiermee wordt de terminologie uit de Nederlandse civiele wetgeving gevolgd. Voor de toepassing van dit wetsvoorstel worden naar buitenlands opgerichte of aangegane

¹¹ Zie artikel 2:18, achtste lid, BW en 2:335, tweede lid, BW.

lichamen met rechtspersoonlijkheid ook aangeduid als rechtspersonen, ongeacht de gebruikte terminologie in het desbetreffende buitenlandse recht.¹²

Een omzetting wordt aangeduid als een *binnenlandse omzetting* als alleen het Nederlandse recht van toepassing is. Een voorbeeld van een binnenlandse omzetting is de rechtshandeling waarbij een nv op grond van het BW¹³ wordt omgezet in een bv. Een omzetting wordt aangeduid als een *buitenlandse omzetting* als het recht van een andere staat van toepassing is en niet het Nederlandse civiele recht. Een voorbeeld van een buitenlandse omzetting is de rechtshandeling waarbij een Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) op grond van het Duitse recht wordt omgezet in een Aktiengesellschaft.

Voor de toepassing van dit wetsvoorstel wordt onder een *grensoverschrijdende omzetting* verstaan een omzetting van rechtspersonen waarbij het civiele recht van Nederland én het civiele recht van een andere staat betrokken is. Een voorbeeld van een grensoverschrijdende omzetting is de rechtsvormwijziging van een Nederlandse bv in een Belgische besloten vennootschap. Het grensoverschrijdende karakter van een omzetting heeft als zodanig geen betrekking op de fiscale vestigingsplaats van de vennootschap. Dit wordt namelijk bepaald naar de plaats van feitelijke leiding, ook wel de plaats van werkelijke leiding genoemd. Dit wetsvoorstel richt zich louter op de fiscale gevolgen van de genoemde omzettingen en niet op de gevolgen van een feitelijke zetelverplaatsing van een vennootschap (die al dan niet in combinatie met een omzetting plaats kan vinden).

Een omzetting wijzigt bovendien louter de rechtsvorm van de rechtspersoon. Bij de omzetting van een naar Nederlands recht opgericht lichaam in een rechtsvorm naar het recht van een andere staat is derhalve onverminderd sprake van een naar Nederlands recht opgericht lichaam als de omzetting, krachtens het van toepassing zijnde civiele recht, het bestaan van het lichaam niet beëindigt. Na een dergelijke omzetting geldt voor het lichaam dan ook dat het lichaam voor toepassing van de zogenoemde vestigingsplaatsficties wordt geacht in Nederland te zijn gevestigd. Pas als een naar Nederlands recht opgericht lichaam ophoudt te bestaan, door bijvoorbeeld een liquidatie, leidt de vestigingsplaatsfictie niet langer tot een fictieve vestiging in Nederland. Bij de omzetting van een buitenlandse rechtsvorm in een Nederlandse rechtsvorm is onverminderd sprake van een naar buitenlands recht opgericht lichaam als de omzetting, krachtens het van toepassing zijnde buitenlandse civiele recht, het bestaan van het lichaam niet beëindigt. De vestigingsplaatsficties leiden er niet toe dat het lichaam wordt geacht te zijn gevestigd in Nederland. Voor de volledigheid voeg ik hieraan

¹² In Angelsaksische landen is bijvoorbeeld de term "legal entity" of "corporation" gebruikelijk.

¹³ Zie artikel 2:18 BW.

toe dat voor het opgericht zijn naar Nederlands recht of het recht van een andere staat alleen de civielrechtelijke duiding van de omzetting relevant is en niet een eventueel afwijkende fiscale duiding.

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 is de gelijkstelling van buitenlandse rechtsvormen met Nederlandse rechtsvormen geregeld. Voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 worden onder lichamen die zijn opgesomd in artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 mede verstaan lichamen met een daarmee vergelijkbare rechtsvorm. Deze gelijkstelling geldt voor de gehele Wet Vpb 1969, met uitzondering van bepaalde artikelen. Een van de uitgezonderde artikelen is artikel 28a Wet Vpb 1969. Er wordt voorgesteld om de gelijkstellingen van artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 ook van toepassing te laten zijn voor artikel 28a Wet Vpb 1969. In dit voorstel wordt de reikwijdte van de omzettingbepaling zoals neergelegd in artikel 28a Wet Vpb namelijk uitgebreid naar omzettingen waarbij buitenlandse rechtsvormen betrokken zijn (waarbij er bijvoorbeeld omgezet wordt van een Nederlandse rechtspersoon in een buitenlandse rechtsvorm). Om die reden wordt voorgesteld om de verwijzing naar artikel 28a Wet Vpb 1969 te schrappen uit artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Ter illustratie: onder een lichaam dat direct na de omzetting een nv of een bv is zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, wordt derhalve mede verstaan een lichaam dat direct na de omzetting vergelijkbaar is met de Nederlandse bv of nv.

Artikel I, onderdeel B (artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het huidige artikel 28a Wet Vpb 1969 regelt de gevolgen van een omzetting op de voet van artikel 2:18 BW voor de vennootschaps-, inkomsten-, en dividendbelasting. Deze gevolgen houden in dat de omzettingficties worden toegepast als een rechtspersoon zich omzet, met dien verstande dat bepaalde omzettingen zijn uitgezonderd van deze gevolgen. Met dit wetsvoorstel wordt het toepassingsbereik van artikel 28a Wet Vpb 1969 uitgebreid zodat de genoemde ficties in beginsel van toepassing zijn op alle omzettingen naar Nederlands recht, het recht van een andere staat of het recht van de EU. Daarnaast worden de van de ficties uitgezonderde omzettingen uitgebreid en in een apart lid van artikel 28a Wet Vpb 1969 opgenomen en wordt geregeld wat onder een omzetting wordt verstaan voor de toepassing van artikel 28a Wet Vpb 1969. Verder wordt voorgesteld de schakelbepalingen naar de inkomsten-

en dividendbelasting te schrappen uit artikel 28a Wet Vpb 1969. Ten slotte wordt de delegatiebepaling gewijzigd.

Artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969

In het huidige artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 is geregeld dat de regeling van artikel 28a Wet Vpb 1969 slechts van toepassing is ten aanzien van omzettingen op de voet van artikel 2:18 BW. Dit betreft de omzettingen van Nederlandse rechtspersonen in andere Nederlandse rechtspersonen. Voorgesteld wordt om het toepassingsbereik uit te breiden. In de eerste plaats wordt voorgesteld om de omzettingsregeling van toepassing te laten zijn op alle omzettingen van rechtspersonen op grond van het Nederlandse recht, het recht van een andere staat of het recht van de EU. Wat onder een omzetting wordt verstaan voor de toepassing van het voorgestelde artikel 28a Wet Vpb 1969 wordt vervolgens kwalitatief beschreven in het voorgestelde artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969 (zie hierna).

Bij omzettingen op basis van het Nederlandse recht kan onder meer worden gedacht aan grensoverschrijdende omzettingen die mogelijk zijn op basis van titel 7a van Boek 2 van het BW. Dit betekent dat het voorgestelde artikel 28a Wet Vpb 1969 ook van toepassing zal zijn indien een nv of bv wordt omgezet in een rechtsvorm naar het recht van een andere lidstaat van de EU/EER en andersom.

Ook kan worden gedacht aan een omzetting als bedoeld in de artikelen 3a:50 en 3a:121 Wft, op grond waarvan De Nederlandsche Bank in bepaalde gevallen bij besluit de rechtsvorm van een lichaam kan omzetten. Daarnaast geldt dat er ook een omzetting kan plaatsvinden op grond van de Wet vrijwillige zetelverplaatsing derde landen en de Rijkswet zetelverplaatsing door de overheid van rechtspersonen en instellingen, als sprake is van behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan.

Door de omzettingen op grond van het recht van andere staten en het recht van de EU ook onder het toepassingsbereik van het voorgestelde artikel 28a Wet Vpb 1969 te brengen wordt een ongelijke fiscale behandeling voorkomen. Met een omzetting op grond van het recht van een andere staat wordt bijvoorbeeld bedoeld de rechtshandeling waarmee een rechtspersoon van het Verenigd Koninkrijk wordt omgezet in een andere rechtsvorm van het Verenigd Koninkrijk. Het Nederlandse vennootschapsrecht is in beginsel niet van toepassing op deze omzetting buiten Nederland, maar valt wel onder het bereik van het voorgestelde 28a Wet Vpb 1969. Artikel 28a Wet Vpb 1969 kan namelijk relevant zijn als het lichaam met de rechtsvorm van het Verenigd Koninkrijk belastingplichtig is voor de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Met een omzetting op grond van het recht van de EU wordt onder meer bedoeld een grensoverschrijdende omzetting van een kapitaalvennootschap naar het recht van

een lidstaat van de Europese Unie in een kapitaalvennootschap naar het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie, op grond van de (geïmplementeerde) Mobiliteitsrichtlijn. Gedacht kan worden aan de omzetting van een Duitse GmbH in een Luxemburgse SARL. Net als in het voorgaande voorbeeld is het Nederlandse vennootschapsrecht in beginsel niet van toepassing op zo'n omzetting, maar valt wel onder het bereik van het voorgestelde 28a Wet Vpb 1969. Artikel 28a Wet Vpb 1969 kan namelijk relevant zijn als het lichaam met de Duitse rechtsvorm dat zich heeft omgezet in de Luxemburgse rechtsvorm belastingplichtig is voor de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Een andere omzetting op grond van het recht van de EU is de omzetting waarop artikel 37 van Verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap (SE) van toepassing is.

Als een omzetting onder het toepassingsbereik van artikel 28a Wet Vpb 1969 valt, worden de belastinggevolgen van die omzetting gegeven door de omzettingficties.

Ten eerste wordt op basis van de liquidatiefictie de om te zetten rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd (voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969). Ten tweede wordt op basis van de uitkeringsfictie het vermogen van die rechtspersoon geacht te zijn uitgekeerd aan de participanten naar rato van ieders gerechtigdheid (voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969). Tot slot wordt onder de inbrengfictie het vermogen geacht te zijn ingebracht in de omgezette rechtspersoon (voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969). De omzettingficties zijn ontleend aan het huidige artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 en ten aanzien van deze ficties wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Wel is de terminologie ten opzichte van het huidige artikel 28a op een aantal punten gemoderniseerd om in lijn te brengen met recente wetswijzigingen. De term 'deelgerechtigden' en 'mate van hun gerechtigdheid' wordt in de nieuwe voorgestelde bepaling gewijzigd in 'participanten' respectievelijk 'naar rato van ieders gerechtigdheid' om daarbij aan te sluiten bij de gekozen terminologie in de Wet fiscaal kwalificatiebeleid buitenlandse rechtsvormen die per 1 januari 2025 in werking is getreden.¹⁴

Ook wordt een verduidelijking van de inbrengfictie voorgesteld. In het huidige artikel 28a, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 is geregeld dat het vermogen van de andere rechtspersoon geacht wordt daarin te zijn ingebracht. De voorgestelde verduidelijking houdt in dat aan artikel 28a, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 wordt toegevoegd dat het in artikel 28a, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 bedoelde vermogen geacht wordt daarin te zijn ingebracht door de participanten. Indien een bv met twee aandeelhouders die beide gerechtigd zijn tot de helft van het vermogen van die bv zich omzet in een stichting, worden de twee aandeelhouders geacht het vermogen dat

¹⁴ Zie bijvoorbeeld artikel 2.14bis Wet IB 2001.

na de omzetting aanwezig is in de stichting ieder voor de helft te hebben ingebracht in de stichting.

Voorts worden met de voorgestelde aanpassing van artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 de uitzonderingen voor de omzetting van een nv in een bv of omgekeerd en van een vereniging in een stichting of omgekeerd in aangepaste vorm opgenomen in artikel 28a, tweede lid, onderdelen a en d, Wet Vpb 1969.

Artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969

Op grond van het huidige artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 is het eerste lid van dat artikel mede van toepassing voor de heffing van inkomsten- en dividendbelasting. Deze schakelbepaling wordt vervangen door de voorgestelde artikelen 1.12 Wet IB 2001 en 3c Wet DB 1965 (zie de artikelen II, onderdeel B, en III van dit wetsvoorstel). De tekst van het huidige artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 komt derhalve te vervallen.

Het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 bevat de wettelijke uitzonderingen op het eerste lid. Dat wil zeggen dat artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 en de aldaar geregelde omzettingsficties niet van toepassing zijn indien de rechtspersoon direct na de omzetting één van de rechtsvormen heeft, bedoeld in het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdelen a tot en met e, Wet Vpb 1969. In de huidige wetgeving zijn deze uitzonderingen gedeeltelijk vastgelegd in een beleidsbesluit op basis van de delegatiegrondslag zoals opgenomen in artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969. De reden van de uitzonderingen is dat bij dergelijke omzettingen geen claimverlies ontstaat in de vennootschapsbelasting. Wat betreft de subjectieve belastingplicht van de omgezette rechtsvorm kan namelijk een onderscheid worden gemaakt tussen drie categorieën, namelijk (i) dat de belastingplicht ongewijzigd blijft, (ii) dat de belastingplicht ontstaat of van beperkt naar onbeperkt belastingplichtig gaat en (iii) dat de belastingplicht van onbeperkt naar beperkt belastingplichtig gaat, dan wel dat de belastingplicht verdwijnt. De opgenomen uitzonderingen op de hoofdregel vallen onder de categorieën (i) en (ii). Daarbij vindt tevens geen verandering plaats in het vermogen van de belastingplichtige of ten aanzien van andere fiscale aspecten die gebonden zijn aan het subject.¹⁵ Bij elke andere omzetting kan zich wel claimverlies voordoen.

In het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 wordt de omzetting waarbij de rechtspersoon direct na de omzetting een nv of bv is uitgezonderd van de toepassing van artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Het voorgestelde onderdeel a omvat derhalve de uitzondering zoals die onder huidig recht is opgenomen in artikel

¹⁵ Hierbij gaat het bijvoorbeeld om de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox, de aanwezigheid van een opwaarderingsreserve als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, de aanspraak op voortwenteling van rentesaldi op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969, de aanspraak op verrekening van geleden verliezen, het saldo aan deelnemingsverrekening als bedoeld in artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969, saldo aan verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten als bedoeld in artikel 23d, vijfde lid Wet Vpb 1969, het saldo aan verrekening van voorheffingen als bedoeld in artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 en de Regeling functionele valuta.

28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 voor de omzetting van een nv in een bv en omgekeerd. De uitzondering in het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 omvat daarnaast de omzetting van elke andere rechtsvorm (bijvoorbeeld een coöperatie) in een nv of bv.

Verder wordt in het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdelen b en c, Wet Vpb 1969 voorgesteld om de uitzonderingen van artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 uit te breiden. Deze uitbreiding geldt voor omzettingen waarbij de omgezette rechtspersoon na de omzetting een coöperatie, een vereniging op coöperatieve grondslag, een onderlinge waarborgmaatschappij of een vereniging is die op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank opereert. Dergelijke lichamen worden op grond van artikel 2, eerste lid, juncto zesde lid, Wet Vpb 1969 gezien als onbeperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, dus een claimverlies kan zich niet voordoen.

Het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 bevat de uitzondering voor de omzetting van een rechtspersoon die direct vóór en direct ná de omzetting de rechtsvorm heeft van een vereniging of een stichting. Deze uitzondering is reeds onder huidig recht opgenomen in artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969.

De uitzonderingen genoemd in artikel 28a, tweede lid, onderdelen a tot en met d gelden ook voor omzettingen van rechtspersonen in buitenlandse rechtsvormen die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse rechtsvormen genoemd in deze onderdelen. In artikel I, onderdeel A van dit wetsvoorstel is immers geregeld dat de gelijkstelling zoals geregeld in artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 ook geldt voor de toepassing van artikel 28a Wet Vpb 1969. In artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 is onder andere geregeld dat onder nv, bv, coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreedt, vereniging en stichting mede wordt verstaan daarmee qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen.

Het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 bevat de uitzondering ten aanzien van de omzetting van een rechtspersoon die direct na de omzetting wordt aangemerkt als een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Het betreft een in Nederland gevestigd naar buitenlands recht opgericht of aangegaan lichaam waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Dergelijke lichamen zijn in Nederland binnenlands belastingplichtig.

In het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 wordt een uitzondering van de omzettingficties geregeld voor de rechtspersonen die direct voor de omzetting als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Rechtspersonen met een Nederlandse rechtsvorm zijn in de regel niet-transparant voor Nederlandse fiscale

doeleinden. Voor wat betreft buitenlandse rechtsvormen is dat niet altijd het geval. Bijvoorbeeld de Belgische commanditaire vennootschap die voor de toepassing van dit wetsvoorstel als een rechtspersoon wordt aangemerkt, maar voor Nederlandse doeleinden in beginsel als fiscaal transparant wordt aangemerkt, omdat die rechtsvorm vergelijkbaar is met de Nederlandse commanditaire vennootschap. Indien een dergelijk buitenlandse rechtspersoon zich bijvoorbeeld op grond van het buitenlands recht kan omzetten, is de omzettingsregeling niet van toepassing. Voor een dergelijk rechtspersoon geldt namelijk in de eerste plaats dat het niet zelfstandige belastingplicht is, waardoor er geen afrekening middels de liquidatiefictie nodig is. Daarnaast geldt dat de bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, direct voor de omzetting worden toegerekend aan de participanten in de rechtspersoon naar rato van ieders gerechtigdheid op grond van artikel 2.14bis, tweede lid, Wet IB 2001. Door deze toerekening aan de participanten is de uitkeringsfictie overbodig. Ten slotte is ook de inbrengfictie niet van toepassing. In de situatie dat een transparant rechtspersoon in een andere transparante rechtspersoon wordt omgezet is er namelijk fiscaal niets gewijzigd. En in de situatie dat een transparante rechtspersoon wordt omgezet in een zelfstandig belastingplichtige rechtspersoon zijn de regels van toepassing die gelden bij het ontstaan van de belastingplicht van een lichaam.

Artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969

In het voorgestelde artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat voor de toepassing van artikel 28a Wet Vpb 1969 als omzetting wordt aangemerkt een wijziging van de rechtsvorm van een rechtspersoon met behoud van rechtspersoonlijkheid waardoor de rechtspersoon als gevolg van de omzetting niet ophoudt te bestaan. Deze kwalitatieve omschrijving van omzettingen sluit aan bij omzettingen die qua toepassingsbereik en rechtsgevolgen vergelijkbaar zijn met artikel 2:18 BW en titel 7a van Boek 2 van het BW. Het toepassingsbereik van deze regelingen kenmerkt zich door het feit dat zij alleen open staan voor Nederlandse lichamen met rechtspersoonlijkheid, in de Nederlandse civiele wetgeving aangeduid als rechtspersonen. Voor de toepassing van het gewijzigde voorgestelde artikel 28a Wet Vpb 1969 worden naar buitenlands opgerichte of aangepane lichamen met rechtspersoonlijkheid ook aangeduid als rechtspersonen, ongeacht de gebruikte terminologie in het desbetreffende buitenlandse recht.¹⁶

De rechtsgevolgen die gepaard gaan met de wijziging van de rechtsvorm van een rechtspersoon zien op het behoud van rechtspersoonlijkheid, zonder dat die rechtspersoon op enig moment ophoudt te bestaan.

¹⁶ In Angelsaksische landen is bijvoorbeeld de term "legal entity" of "corporation" gebruikelijk.

Een fonds voor gemene rekening (fgr) als bedoeld in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969, is geen civielrechtelijke rechtsvorm en kent geen rechtspersoonlijkheid. In het geval dat een maatschap die kwalificeert als fgr, op enig moment ophoudt als fgr te kwalificeren, is er geen sprake van een omzetting in de zin van het voorgestelde artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969, omdat de civielrechtelijke rechtsvorm van het lichaam een maatschap blijft en dus niet wijzigt. Bovendien bezit een Nederlandse maatschap op grond van het BW geen rechtspersoonlijkheid. De vennootschapsbelastinggevolgen van het ophouden te kwalificeren als fgr worden door dit voorstel derhalve niet gewijzigd.¹⁷

Het huidige artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969 biedt de inspecteur de mogelijkheid om, op verzoek van de belastingplichtige, af te wijken van de bepalingen in artikel 28a, eerste en tweede lid, mits aan specifieke voorwaarden wordt voldaan. Deze regels zijn momenteel opgenomen in het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen.

Aangezien de uitzonderingen op de omzettingficties nu wettelijk worden vastgelegd, wordt voorgesteld deze delegatiebepaling te laten vervallen.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 1.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 1.11, eerste lid, Wet IB 2001 is geregeld dat onder lichamen met de rechtsvorm van een nv, bv, coöperatie, vereniging op coöperatieve grondslag, vereniging en fgr voor de toepassing van de Wet IB 2001 mede wordt verstaan naar buitenlands recht opgerichte of aangegane lichamen met een daarmee vergelijkbare rechtsvorm. Er wordt voorgesteld om aan deze gelijkstelling de volgende rechtsvormen toe te voegen: onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreedt en stichting. Naar deze Nederlandse rechtsvormen wordt in de Wet IB 2001 op dit moment niet verwezen, omdat een gelijkstelling voor vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen niet eerder relevant was. Naar de genoemde rechtsvormen wordt echter in het in artikel I, onderdeel B, voorgestelde artikel 1.12 Wet IB 2001 verwezen, waardoor deze relevantie wel ontstaat.

Artikel II, onderdeel B (artikel 1.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het huidige artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt artikel 28a Wet Vpb 1969 mede van toepassing verklaard voor de heffing van inkomsten- en de dividendbelasting. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie van toelichting wordt voorgesteld de fiscale gevolgen van een omzetting voor de heffing van

¹⁷ Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 maart 2017, Stcrt. 2017, 15374 geeft de fiscale gevolgen voor een specifieke situatie waarbij een lichaam de kwalificatie fgr verliest.

de inkomstenbelasting voortaan te regelen in de Wet IB 2001 zelf. Hiertoe dient het voorgestelde artikel 1.12 Wet IB 2001.

De bepalingen in de Wet IB 2001 en in de Wet DB 1965 zijn grotendeels gelijklopend aan het in dit wetsvoorstel gewijzigde artikel 28a Wet Vpb 1969. Voor een uitgebreide toelichting op de werking van de omzettingbepaling wordt derhalve verwezen naar artikel I, onderdeel B.

Artikel 1.12, eerste en tweede lid, Wet IB 2001

Bij de toepassing van artikel 1.12, eerste en tweede lid, kan worden gedacht aan de volgende drie situaties. Er kan sprake zijn van een omzetting waarbij de belastingplichtige met een participatie (aandelenbelang of winstbewijs) in de om te zetten rechtspersoon wordt belast in box 1, box 2 of box 3.

Voor de participanten die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting voor wie het belang tot het ondernemings- of resultaatvermogen behoort (box 1), geldt dat de omzettingficties van toepassing zijn op grond van het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, Wet IB 2001. De liquidatie- en uitkeringsfictie hebben tot gevolg dat de participanten moeten afrekenen over een eventuele stille reserve die is begrepen in het belang dat wordt gehouden in de om te zetten rechtspersoon op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001.

Wanneer als gevolg van een van de uitzonderingen in artikel 1.12, tweede lid, Wet Vpb 1969 de omzettingficties niet van toepassing zijn, blijft de boekwaarde van het belang voor de participaties gelijk aan de boekwaarde voorafgaand aan de omzetting.

Voor de participanten die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting voor wie het belang behoort tot een aanmerkelijk belang (ab) (box 2), geldt dat de omzettingficties van toepassing zijn op grond van het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet IB 2001. De liquidatie- en uitkeringsfictie hebben tot gevolg dat deze ab-houders geacht worden hun belang te hebben vervreemd op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001. Als vervreemdingsvoordeel wordt in aanmerking genomen hetgeen als gevolg van de genoemde uitkeringsfictie wordt uitgekeerd boven de verkrijgingsprijs van de desbetreffende aandelen op grond van artikel 4.34 Wet IB 2001. Bij de bepaling van het vervreemdingsvoordeel wordt uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer van het aan de participanten uitgekeerde vermogen.

Indien sprake is van een van de uitzonderingsgronden in artikel 1.12, tweede lid, Wet IB 2001, betekent dit dat de omzetting in beginsel niet leidt tot heffing bij de ab-houders, tenzij er sprake is van een fictieve vervreemding als bedoeld in 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001. Voor zover de ab-houders na de omzetting nog steeds een ab hebben, geldt dat geen sprake is van een vervreemding van het ab. Er vindt evenmin een wijziging plaats van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang.

Voor participanten die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang behoort tot de grondslag sparen en beleggen (box 3), geldt dat de omzettingsficties van toepassing zijn op grond van het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet IB 2001. Zolang box 3 een forfaitaire heffing kent, hebben de omzettingsficties echter geen heffingsgevolgen voor de betreffende participanten. In feite is een fictie voor deze box 3-participanten (en de uitzonderingen daarop) dan ook niet nodig tenzij de heffing plaatsvindt op basis van het werkelijk rendement, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige gebruikmaakt van de Wet tegenbewijsregeling box 3.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de omzettingsficties zoals neergelegd in het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, Wet IB 2001 ook van toepassing zijn op grensoverschrijdende omzettingen van buitenlandse rechtsvormen die al dan niet belastingplichtig zijn voor de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Artikel 1.12 Wet IB 2001 kan daarbij gevolgen hebben voor een Nederlandse belastingplichtige voor de inkomstenbelasting die participant is in een lichaam met een buitenlandse rechtsvorm die niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en die wordt omgezet in een andere rechtsvorm.

Artikel 1.12, derde lid, Wet IB 2001

In het voorgestelde artikel 1.12, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat voor de toepassing van artikel 1.12 Wet IB 2001 als omzetting wordt aangemerkt een wijziging van de rechtsvorm van een rechtspersoon met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan. Voor een nadere toelichting op deze definitie wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel B, van dit wetsvoorstel.

Artikel III (artikel 3c van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 3c, eerste lid, Wet DB 1965

In het huidige artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt artikel 28a Wet Vpb 1969 mede van toepassing verklaart voor de heffing van de dividendbelasting. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie van toelichting wordt voorgesteld de fiscale gevolgen van een omzetting voor de heffing van de dividendbelasting voortaan te regelen in de Wet DB 1965 zelf. Hiertoe dient het voorgestelde artikel 3c Wet DB 1965. Het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, Wet DB 1965 regelt de omzettingsficties indien sprake is van een omzetting van een vennootschap in een andere rechtsvorm op grond

van het Nederlandse recht, het recht van een andere staat of het recht van de Europese Unie. In tegenstelling tot de voorgestelde omzettingsregeling in de Wet Vpb 1969 (zie artikel I, onderdeel B van dit wetsvoorstel) en in de IB 2001 (zie artikel II, onderdeel B van dit wetsvoorstel) wordt hier de term 'vennootschap' gebruikt in plaats van rechtspersoon. De reden hiervoor is dat de term 'rechtspersoon' niet goed past binnen de systematiek van de Wet DB 1965. Lichamen die inhoudingsplichtig kunnen zijn worden namelijk in de Wet DB 1965 aangeduid als vennootschappen en slechts voor deze lichamen is de omzettingsregeling relevant. Daarbij geldt het wel dat de omzettingsregeling alleen van toepassing is op omzettingen zoals gedefinieerd in het voorgestelde 3c, derde lid, Wet DB 1965 (zie hierna). Daarmee zullen alleen om te zetten vennootschappen met rechtspersoonlijkheid onder de regeling vallen.

De omzettingsficties zijn ontleend aan het huidige artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 en ten aanzien van deze ficties wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. Door het huidige artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 zijn de omzettingsficties bij een binnenlandse omzetting (op de voet van artikel 2:18 BW) van overeenkomstige toepassing op de Wet DB 1965. Voor een nadere toelichting op verschillende varianten van omzettingen wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel B, van dit voorstel. Ten behoeve van de duidelijkheid worden de omzettingsficties hierna voor de toepassing van de dividendbelasting uitgelegd.

De omzettingsficties zijn onderverdeeld in drie ficties. Op basis van de eerste fictie wordt de om te zetten vennootschap geacht te zijn geliquideerd (liquidatiefictie in het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel a, Wet DB 1965). Op basis van de tweede fictie wordt het vermogen van de vennootschap geacht te zijn uitgekeerd aan degenen die zijn gerechtigd tot de opbrengst van de aandelen in, winstbewijzen van, kapitaalverstrekkingen aan en geldleningen aan die vennootschap naar rato van ieders gerechtigdheid (uitkeringsfictie in het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel b, Wet DB 1965). Deze uitkering leidt tot de vaststelling van een opbrengst als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet DB 1965. Tot slot wordt onder de derde fictie het vermogen geacht te zijn ingebracht in de andere rechtsvorm (inbrengfictie in het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel c, Wet DB 1965). Het vermogen dat op grond van de inbrengfictie wordt ingebracht is gelijk aan het bedrag dat wordt uitgekeerd op basis van de uitkering van onderdeel b minus de eventueel als gevolg van de omzetting ingehouden dividendbelasting en de bij de vennootschap die wordt omgezet verschuldigde vennootschapsbelasting (als gevolg van het voorgestelde artikel 28a Wet Vpb 1969).

Artikel 3c, tweede lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 3c, tweede lid, Wet DB 1965 is de uitzondering op de toepassing van de omzettingsficties opgenomen. Deze uitzondering geldt voor elke binnenlandse, grensoverschrijdende of buitenlandse omzetting van een vennootschap die direct na de omzetting de rechtsvorm van een nv of bv heeft of een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam is dat een met een bv of nv vergelijkbare rechtsvorm heeft. Ook geldt de uitzondering voor elke genoemde omzetting van een vennootschap die direct na de omzetting wordt aangemerkt als een lichaam als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, Wet DB 1965.¹⁸ Bij dergelijke omzettingen worden de omzettingsficties in de dividendbelasting niet toegepast. De reden voor het opnemen van deze uitzonderingsgrond is dat bij deze omzettingen met zekerheid kan worden gesteld dat geen sprake zal zijn van een claimverlies in de dividendbelasting, omdat dergelijke lichamen bij uitkeringen aan aandeelhouders in beginsel dividendbelasting moeten inhouden. Bij andere vormen van omzettingen kan deze zekerheid vooraf niet worden gegarandeerd.

Artikel 3c, derde lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 3c, derde lid, Wet DB 1965 wordt geregeld hoe in bepaalde situaties het gestorte kapitaal van de omgezette vennootschap wordt vastgesteld. Het gaat hierbij om de situatie dat de omzetting, waarbij op grond van de uitkeringsfictie een opbrengst in aanmerking wordt genomen, in beginsel¹⁹ leidt tot de heffing van dividendbelasting omdat de vennootschap die wordt omgezet inhoudingsplichtig is voor de Wet DB 1965.

In een dergelijk geval wordt ten aanzien van alle aandeelhouders als gestort kapitaal op de toegekende aandelen van de vennootschap aangemerkt de waarde in het economische verkeer van het ingebrachte vermogen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c ten tijde van die inbreng. Het gaat hierbij om een bedrag dat gelijk is aan het bedrag dat wordt uitgekeerd op basis van de uitkering van het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel b, Wet DB 1965 minus de eventueel als gevolg van de uitkeringsfictie verschuldigde dividendbelasting en de bij de vennootschap die wordt omgezet verschuldigde vennootschapsbelasting (als gevolg van het voorgestelde artikel 28a Wet Vpb).

¹⁸ Dit naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met die van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, noch met die van een maatschap, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of transparant fonds als bedoeld in artikel 2.14bis, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

¹⁹ "In beginsel" omdat er bijvoorbeeld de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 Wet DB 1965 van toepassing kan zijn waardoor er geen dividendbelasting wordt geheven.

Artikel 3c, vierde lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 3c, vierde lid, Wet DB 1965 wordt geregeld dat voor de toepassing van artikel 3c Wet DB 1965 als omzetting wordt aangemerkt een wijziging van de rechtsvorm van een rechtspersoon met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan. Voor een nadere toelichting op deze definitie wordt verwezen naar de toelichting bij artikel I, onderdeel B, van dit wetsvoorstel.

Voorbeelden

Voorbeeld 1: omzetting van een bv in een nv op grond van artikel 2:18

BW

A BV is een in Nederland gevestigde Nederlandse bv met een onderneming in Nederland. Op enig moment zet A BV zich op grond van artikel 2:18 BW om in een Nederlandse nv en gaat verder onder de naam A NV.

Uitwerking 1.1: toets aan omzettingsregeling

De omzetting in het voorbeeld vindt plaats op de voet van artikel 2:18 BW. Een omzetting op grond van deze bepaling wordt voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 1.12 Wet IB 2001, 28a Wet Vpb 1969 en 3c Wet DB 1965 aangemerkt als een omzetting omdat het een rechtshandeling betreft waarmee de rechtsvorm van een rechtspersoon wordt gewijzigd met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan.

Uitwerking 1.2: gevolgen lichaam Wet Vpb 1969

Volgens het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is het eerste lid van die bepaling niet van toepassing indien het lichaam direct na de omzetting een nv of bv is. In het voorbeeld is het lichaam direct na de omzetting een nv. De hoofdregel die, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet Vpb 1969, de omzettingsficties voorschrijft blijft in dit voorbeeld dus buiten toepassing. Het lichaam is voor en na de omzetting onbeperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Er is als gevolg van de voorgestelde omzettingsregeling in artikel 28a Wet Vpb 1969 geen fiscaal afrekenmoment voor A BV.

Uitwerking 1.3.a: gevolgen participanten Wet Vpb 1969

Voor de aandeelhouders in A BV die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld rechtspersonen, zoals andere bv's), verandert door de omzetting van A BV in A NV niets in hun fiscale positie ten aanzien van dat belang.

Aangezien artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 aangeeft dat de omzettingen niet van toepassing zijn, blijven de omzettingen buiten toepassing. De boekwaarde van het belang in A NV blijft voor de aandeelhouders gelijk aan de boekwaarde van het belang in A BV.

Uitwerking 1.3.b.i: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 1

Voor de aandeelhouders in A BV die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting voor wie het belang in A BV behoort tot het ondernemingsvermogen (box 1), verandert door de omzetting van A BV in A NV niets in hun fiscale positie ten aanzien van dat belang. De omzettingen blijven buiten toepassing op grond van het voorgestelde artikel 1.12, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001. De gevolgen zijn in zoverre gelijk aan de gevolgen die beschreven zijn in uitwerking 1.3.a.

Uitwerking 1.3.b.ii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 2

Voor aandeelhouders die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting met een aanmerkelijk belang (box 2) in A BV geldt dat de omzetting geen fiscale gevolgen heeft ten aanzien van dat belang. Net als voor de aandeelhouders met een belang in A BV dat wordt toegerekend aan het ondernemingsvermogen (zie uitwerking 1.3.b.i) geldt dat op grond van artikel 1.12, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de omzetting van A BV in A NV is uitgezonderd van de omzettingen. Er is ook geen sprake van een fictieve vervreemding als bedoeld artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001 omdat het aanmerkelijk belang van de aandeelhouders in A BV aanwezig blijft na de omzetting als aanmerkelijk belang in A NV.

Uitwerking 1.3.b.iii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 3

Voor aandeelhouders die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang in A BV behoort tot de grondslag sparen en beleggen (box 3) geldt dat de omzetting geen fiscale gevolgen heeft ten aanzien van dat belang. Net als voor box 1 en box 2 geldt dat op grond van artikel 1.12, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de omzetting van A BV in A NV is uitgezonderd van de omzettingen.

Uitwerking 1.3.c: gevolgen Wet DB 1965

Op grond van het voorgestelde artikel 3c, tweede lid, Wet DB 1965 zijn de omzettingen, zoals neergelegd in het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet DB 1965, niet van toepassing omdat het lichaam in het voorbeeld direct na de omzetting een nv is. Er is derhalve geen sprake van een opbrengst in de zin van de Wet DB 1965. Omdat de inbrengfictie van het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 derhalve buiten toepassing blijft, is toepassing van het

voorgestelde artikel 3c, derde lid, Wet DB 1965 ook niet aan de orde. Het gestorte kapitaal in A NV direct na de omzetting is dus ongewijzigd ten opzichte van het gestorte kapitaal in A BV direct voorafgaand aan de omzetting.

Voorbeeld 2: omzetting van een bv in een coöperatie op grond van artikel 2:18 BW met een schadeloosstelling als bedoeld in artikel 2:181 BW

B BV is een in Nederland gevestigde Nederlandse bv met een onderneming in Nederland. Op enig moment zet B BV zich op grond van artikel 2:18 BW om in een Nederlandse coöperatie en gaat verder onder de naam Coöp B. Aandeelhouder X van B BV ontvangt een schadeloosstelling van het lichaam op grond van artikel 2:181, tweede lid, BW van € 1000. De boekwaarde van de aandelen bedroeg € 300. De overige aandeelhouders van B BV worden van rechtswege lid van Coöp B.

Uitwerking 2.1: toets aan omzettingsregeling

Omdat de omzetting in het voorbeeld plaatsvindt op grond van art. 2:18 BW, is deze uitwerking gelijk aan de uitwerking onder 1.1.

Uitwerking 2.2: gevolgen lichaam Wet Vpb 1969

Direct na de omzetting is het lichaam een coöperatie. Op grond van het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 is het eerste lid van die bepaling niet van toepassing op de omzetting in het voorbeeld. De uitwerking van de gevolgen voor het lichaam in dit voorbeeld is derhalve gelijk aan uitwerking 1.2, met de aanvulling dat de schadeloosstelling die door het lichaam wordt betaald aan aandeelhouder X plaatsvindt in de kapitaalsfeer. Die betaling wordt derhalve niet als aftrekbaar aangemerkt bij het bepalen van de winst van het lichaam voor de Wet Vpb 1969.

Uitwerking 2.3.a: gevolgen participanten Wet Vpb 1969

De uitwerking van de gevolgen voor de aandeelhouders in B BV, behoudens aandeelhouder X, die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting is gelijk aan uitwerking 1.3.a. Indien aandeelhouder X belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting geldt dat X een boekwinst van (€ 1000 -/- € 300 =) € 700 heeft ten aanzien van het belang in B BV. Indien de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969 van toepassing is op het belang van X in B BV blijft het voordeel van € 700 buiten aanmerking bij het bepalen van de winst.

Uitwerking 2.3.b.i: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 1

De omzettingsficties blijven voor de inkomstenbelasting buiten toepassing op grond van het voorgestelde artikel 1.12, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001. De gevolgen voor de aandeelhouders in B BV die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang in A BV behoort tot het ondernemingsvermogen (box 1) zijn in zoverre gelijk aan de gevolgen die beschreven zijn in uitwerking 2.3.a, met uitzondering van de aldaar beschreven toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

Uitwerking 2.3.b.ii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 2

De uitwerking van de gevolgen voor de aandeelhouders in B BV, behoudens aandeelhouder X, die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en een aanmerkelijk belang hebben in B BV is de uitwerking gelijk aan uitwerking 1.3.b.ii. Vóór de omzetting was er sprake van een aanmerkelijk belang op basis van artikel 4.6, Wet IB 2001 en na de omzetting op basis van artikel 4.5a Wet IB 2001. Er is echter geen sprake van een vervreemding. Indien aandeelhouder X stemrecht- of winstrechtloze aandelen in B BV heeft die kwalificeren als een aanmerkelijk belang en de verkrijgingsprijs van dat belang voor X € 300 bedraagt, geldt het volgende. Als gevolg van de omzetting krijgt X geen nieuwe stem- of winstrechtloze aandelen, omdat een coöperatie dergelijke vermogensrechten niet kent. De schadeloosstelling verminderd met de verkrijgingsprijs van die aandelen wordt in de aanmerkelijkbelangheffing betrokken op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001.

Uitwerking 2.3.b.iii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 3

Voor aandeelhouders die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang in A BV behoort tot de grondslag sparen en beleggen (box 3) geldt dat de omzetting geen fiscale gevolgen heeft ten aanzien van dat belang. Net als voor box 1 en box 2 geldt dat op grond van artikel 1.12, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001 de omzetting van B BV in Coöp B is uitgezonderd van de omzettingsficties. De schadeloosstelling doet daar niets aan af.

Uitwerking 2.3.c: gevolgen Wet DB 1965

Direct na de omzetting is het lichaam een coöperatie. Op grond van het voorgestelde artikel 3c, tweede lid, Wet DB 1965 is het eerste lid van die bepaling niet van toepassing indien het lichaam direct na de omzetting een nv, een bv of daarmee qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam is. Daar is in casu geen sprake van. Er is derhalve geen uitzondering en de omzettingsficties van artikel 3c, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet DB 1965 zijn

van toepassing. Deze omzetting is niet uitgezonderd van de omzettingsficties omdat mogelijk een claimverlies kan ontstaan als direct gevolg van de omzetting.

Op grond van het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdelen a en b, Wet DB 1965 wordt A BV geacht te zijn geliquideerd en wordt het vermogen van A BV geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden. Deze uitkering valt onder de opbrengst zoals bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet DB 1965. Tot de opbrengst behoort derhalve hetgeen bij de fictieve liquidatie wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal.

Op grond van het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 wordt het vermogen vervolgens geacht in Coöp B te zijn ingebracht. Volgens het voorgestelde artikel 3c, derde lid, Wet DB 1965 wordt het gestorte kapitaal van Coöp B vastgesteld op de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat op grond van artikel 3c, eerste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 geacht wordt te zijn ingebracht in het lichaam. Het vermogen dat wordt ingebracht is gelijk aan het bedrag dat wordt uitgekeerd op basis van de uitkering van onderdeel b minus de eventueel als gevolg van de omzetting ingehouden dividendbelasting en de bij de vennootschap die wordt omgezet verschuldigde vennootschapsbelasting.

Voorbeeld 3: omzetting van een coöperatie in een bv

Coöp C is een in Nederland gevestigde Nederlandse coöperatie met een onderneming in Nederland. Op enig moment zet Coöp C zich op grond van artikel 2:18 BW om in een Nederlandse bv en gaat verder onder de naam C BV. De leden van Coöp C worden van rechtswege aandeelhouder van C BV zoals bepaald in artikel 2:183 BW.²⁰

Uitwerking 3.1: toets aan omzettingsregeling

De omzetting in het voorbeeld vindt plaats op de voet van artikel 2:18 BW. Een omzetting op grond van deze bepaling wordt voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 1.12 Wet IB 2001, 28a Wet Vpb 1969 en 3c Wet DB 1965 aangemerkt als een omzetting omdat het een rechtshandeling betreft waarmee de rechtsvorm van een rechtspersoon wordt gewijzigd met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan.

Uitwerking 3.2: gevolgen lichaam Wet Vpb 1969

Volgens het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is het eerste lid van die bepaling niet van toepassing indien het lichaam direct na de omzetting een nv of bv is. In het voorbeeld is het lichaam direct na de omzetting een bv. De hoofdregel die, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 28a, eerste lid,

²⁰ Vgl. artikel 2:183, tweede lid, BW

onderdelen a tot en met c Wet Vpb 1969, de omzettingsficties voorschrijft blijft in dit voorbeeld dus buiten toepassing. Het lichaam is voor en na de omzetting onbeperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Er is als gevolg van de voorgestelde omzettingsregeling in artikel 28a Wet Vpb 1969 geen fiscaal afrekenmoment voor Coöp C.

Uitwerking 3.3.a: gevolgen participanten Wet Vpb 1969

De uitwerking van de gevolgen voor de leden in Coöp C die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting is gelijk aan uitwerking 1.3.a.

Uitwerking 3.3.b.i: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 1

De omzettingsficties blijven voor de inkomstenbelasting buiten toepassing op grond van het voorgestelde artikel 1.12, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001. De gevolgen voor de leden in Coöp C die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang in Coöp C behoort tot het ondernemingsvermogen (box 1) zijn in zoverre gelijk aan de gevolgen die beschreven zijn in uitwerking 1.3.a.

Uitwerking 3.3.b.ii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 2

De uitwerking van de gevolgen voor de leden in Coöp C, behoudens die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en een aanmerkelijk belang hebben in Coöp C is gelijk aan uitwerking 1.3.b.ii. Vóór de omzetting was er sprake van een aanmerkelijk belang op basis van artikel 4.a, Wet IB 2001 en na de omzetting op basis van artikel 4.6 Wet IB 2001. Er is echter geen sprake van een vervreemding.

Uitwerking 3.3.b.iii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 3

De uitwerking van de gevolgen voor de leden in Coöp C, behoudens die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting in box 3 is gelijk aan uitwerking 1.3.b.iii.

Uitwerking 3.3.c: gevolgen participanten Wet DB 1965

C Coöp is aangemerkt als een houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, achtste lid, van de Wet DB 1965. A Coop heeft zowel leden met een kwalificerend lidmaatschapsrecht als leden zonder een kwalificerend lidmaatschapsrecht. In de voorgestelde regeling voor omzettingen in de dividendbelasting zijn de omzettingsficties niet van toepassing op de omzetting van C Coöp in C BV. Dit komt doordat het lichaam direct na de omzetting de rechtsvorm van een bv heeft, waardoor de uitzondering van artikel 3c, tweede lid, Wet DB 1965 van toepassing is. Deze uitzondering geldt omdat er bij de omzetting geen sprake is van claimverlies in de dividendbelasting. De in een bv

omgezette (houdster)coöperatie blijft immers inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting.

Voorbeeld 4: omzetting van een bv in een stichting

D BV is een in Nederland gevestigde Nederlandse bv met een onderneming in Nederland. Op enig moment zet B BV zich op grond van artikel 2:18 BW om in een Nederlandse stichting en gaat verder onder de naam Stichting D. Stichting D drijft de onderneming in Nederland na de omzetting voort.

Uitwerking 4.1: toets aan omzettingsregeling

Omdat de omzetting in het voorbeeld plaatsvindt op grond van art. 2:18 BW, is deze uitwerking gelijk aan de uitwerking onder 1.1.

Uitwerking 4.2: gevolgen lichaam Wet Vpb 1969

Het lichaam is direct na de omzetting een stichting. Volgens het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 blijft het eerste lid van die bepaling in een dergelijk geval alleen buiten toepassing indien het lichaam direct voor de omzetting een vereniging of stichting is. In het voorbeeld is het lichaam direct voor de omzetting een bv. Er is derhalve geen uitzondering van toepassing en de omzettingsficties van artikel 28a, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet Vpb 1969 zijn van toepassing.

In de eerste plaats wordt D BV geacht te zijn geliquideerd (liquidatiefictie) op grond van het voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Daarnaast wordt het vermogen van D BV ten tijde van de omzetting geacht te zijn uitgekeerd aan de participanten (uitkeringsfictie) op grond van het voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Ten slotte wordt het vermogen dat na de omzetting aanwezig is in Stichting D geacht daarin te zijn ingebracht (inbrengfictie) op grond van artikel 28a, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969.

De liquidatie- en uitkeringsfictie hebben tot gevolg dat D BV moet afrekenen over de ten tijde van de omzetting aanwezige stille en fiscale reserves alsmede goodwill op grond van artikel 8 Wet Vpb 1969 jo. artikel 3.8 Wet IB 2001. Omdat D BV op grond van de liquidatiefictie geacht wordt ophouden te bestaan is artikel 15d Wet Vpb 1969 van toepassing en worden de voordelen van D BV die niet reeds uit anderen hoofde in aanmerking zijn genomen, gerekend tot de winst van D BV.

Die inbreng in Stichting D wordt, vanwege de inbrengfictie, geacht te zijn gedaan door de participanten die op grond van de uitkeringsfictie het vermogen van D BV geacht worden te hebben ontvangen. Na de omzetting drijft Stichting D een onderneming en is belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, jo. achtste lid, Wet Vpb 1969. Bij de openingsbalans van Stichting D zullen

de vermogensbestanddelen gewaardeerd worden tegen de waarde in het economische verkeer ten tijde van de omzetting. Deze step-up sluit aan bij de afrekening die heeft plaatsgevonden door D BV als gevolg van de toepassing van de omzettingsficties.

Uitwerking 4.3.a: gevolgen participanten Wet Vpb 1969

Zoals in uitwerking 4.2 is aangegeven zijn de omzettingsficties op grond van het voorgestelde artikel 28a Wet Vpb 1969 van toepassing. De liquidatie- en uitkeringsfictie hebben tot gevolg dat vennootschapsbelastingplichtige aandeelhouders van D BV moeten afrekenen over de stille reserve die is begrepen in aandelen in D BV op grond van artikel 8 Wet Vpb 1969 jo. artikel 3.8 Wet IB 2001. Indien de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969 van toepassing is op het belang in D BV blijft het voordeel als gevolg van de omzettingsficties buiten aanmerking bij het bepalen van de winst van de betreffende aandeelhouder.

Uitwerking 4.3.b.i: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 1

Voor de aandeelhouders in D BV die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting voor wie het belang in D BV behoort tot het ondernemingsvermogen (box 1), geldt dat de omzettingsficties van toepassing zijn op grond van het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet IB 2001. De liquidatie- en uitkeringsfictie hebben tot gevolg dat deze aandeelhouders in D BV moeten afrekenen over de stille reserve die is begrepen in de aandelen in D BV op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001.

Ingeval de aandeelhouders voor de omzetting vermogensbestanddelen ter beschikking stelden aan de bv in de zin van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, zal er bij de omzetting sprake zijn van een staking van de werkzaamheid waarvoor onder voorwaarden uitstel van betaling mogelijk is.²¹ Het is denkbaar dat de stichting na de omzetting kwalificeert als Afgezonderd Particulier Vermogen (APV) in de zin van artikel 2.14a, eerste lid, Wet IB 2001. Voor de toepassing van dat artikel worden de voormalig aandeelhouders van de bv aangemerkt als degene die het vermogen bij leven of bij overlijden hebben afgezonderd in het APV, naar verhouding van hun aandelenbelang in de bv.

Uitwerking 4.3.b.ii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 2

Voor de aandeelhouders in A BV die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting voor wie het belang in D BV behoort tot een aanmerkelijk belang (box 2), geldt dat de omzettingsficties van toepassing zijn op grond van het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet IB 2001. De liquidatie- en

²¹ Artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990.

uitkeringsfictie hebben tot gevolg dat deze aandeelhouders in D BV geacht worden hun aandelen in D BV te hebben vervreemd op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001. Als vervreemdingsvoordeel wordt in aanmerking genomen hetgeen als gevolg van de genoemde uitkeringsfictie wordt uitgekeerd boven de verkrijgingsprijs van de desbetreffende aandelen op grond van artikel 4.34 Wet IB 2001. Bij de bepaling van het vervreemdingsvoordeel wordt uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer van het aan de participanten uitgekeerde vermogen.

Uitwerking 4.3.b.iii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 3

Voor aandeelhouders die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang in D BV behoort tot de grondslag sparen en beleggen (box 3), geldt dat de omzettingficties van toepassing zijn op grond van het voorgestelde artikel 1.12, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet IB 2001. Vanwege het forfaitaire regime van box 3 heeft hebben de omzettingficties echter geen heffingsgevolgen voor de betreffende aandeelhouders in D BV.

Uitwerking 4.3.c: gevolgen participanten Wet DB 1965

Direct na de omzetting is het lichaam een stichting. Op grond van het voorgestelde artikel 3c, tweede lid, Wet DB 1965 is het eerste lid van die bepaling niet van toepassing indien het lichaam direct na de omzetting een naamloze vennootschap, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of daarmee qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam is. Daar is in casu geen sprake van. Er is derhalve geen sprake van een uitzondering en de omzettingficties van artikel 3c, eerste lid, onderdelen a tot en met c, Wet DB 1965 zijn van toepassing. Deze omzetting is niet uitgezonderd van de omzettingficties omdat mogelijk een claimverlies kan ontstaan als direct gevolg van de omzetting.

Op grond van het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdelen a en b, Wet DB 1965 wordt D BV geacht te zijn geliquideerd en wordt het vermogen van D BV geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden. Deze uitkering valt onder de opbrengst zoals bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet DB 1965. Tot de opbrengst behoort derhalve hetgeen bij de fictieve liquidatie wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal.

Op grond van het voorgestelde artikel 3c, eerste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 wordt het vermogen geacht te zijn ingebracht in Stichting D. Echter, omdat Stichting D niet inhoudingsplichtig is voor de Wet DB 1965 is het vaststellen van een gestort kapitaal niet van belang.

Voorbeeld 5: omzetting van een stichting in een bv

Stichting E is een in Nederland gevestigde Nederlandse stichting. Stichting E drijft geen onderneming. Op enig moment zet Stichting E zich op grond van artikel 2:18 BW om in een Nederlandse bv en gaat verder onder de naam E BV.

Uitwerking 5.1: toets aan omzettingsregeling

Omdat de omzetting in het voorbeeld plaatsvindt op grond van art. 2:18 BW, is deze uitwerking gelijk aan de uitwerking onder 1.1.

Uitwerking 5.2: gevolgen lichaam Wet Vpb 1969

Volgens het voorgestelde artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is het eerste lid van die bepaling niet van toepassing indien het lichaam direct na de omzetting een nv of bv is. In het voorbeeld is het lichaam direct na de omzetting een bv. De hoofdregel die, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 28a, eerste lid, onderdelen a tot en met c Wet Vpb 1969, de omzettingsficties voorschrijft blijft in dit voorbeeld dus buiten toepassing. Het lichaam is voor de omzetting niet vennootschapsbelastingplichtig omdat het geen onderneming drijft. Na de omzetting is het lichaam onbeperkt belastingplichtig geworden voor de vennootschapsbelasting op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, jo. zesde lid, Wet Vpb 1969. Voor E BV wordt vanwege het ontstaan van de vennootschapsbelastingplicht ten tijde van de omzetting een openingsbalans opgesteld tegen de waarde in het economische verkeer.

Uitwerking 5.3.a: gevolgen participanten Wet Vpb 1969

Zoals in uitwerking 5.2 aangegeven blijven de omzettingsficties voor toepassing van de vennootschapsbelasting buiten toepassing vanwege artikel 28a, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Stichting E heeft geen participanten. De aandeelhouders in E BV hebben aandelen uitgereikt gekregen. Indien er ondanks de vermogensklem als geregeld in artikel 2:18, zesde lid, BW toch sprake is van een vermogenstoename bij de vennootschapsbelastingplichtige aandeelhouders in E BV als gevolg van de aandelenuitreiking, wordt die vermogenstoename in de heffing betrokken op grond van artikel 8 Wet Vpb 1969 jo. artikel 3.8 Wet IB 2001.

Uitwerking 5.3.b.i: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 1

Op grond van het voorgestelde artikel 1.12, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001 blijven de omzettingsficties buiten toepassing. Stichting E heeft geen participanten. De aandeelhouders in E BV hebben aandelen uitgereikt gekregen. Overeenkomstig hetgeen is aangegeven in uitwerking 5.3.a wordt een eventuele vermogenstoename bij

aandeelhouders in E BV die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en voor wie het belang in A BV behoort tot het ondernemingsvermogen (box 1), in de heffing betrokken op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001.

Uitwerking 5.3.b.ii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 2

Zoals aangegeven in uitwerking 5.3.b.i blijven de omzettingsficties buiten toepassing voor de inkomstenbelasting. Stichting E heeft geen participanten. De aandeelhouders in E BV hebben aandelen uitgereikt gekregen. Indien deze aandeelhouders een aanmerkelijk belang verkrijgen in E BV wordt de verkrijgingsprijs van dat belang op grond van artikel 4.21, eerste lid, Wet IB 2001 gesteld op de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Indien een tegenprestatie door de betreffende aandeelhouders ontbreekt en er ook geen kosten ten laste van hen zijn gekomen, wordt de verkrijgingsprijs op nihil gesteld.

Uitwerking 5.3.b.iii: gevolgen participanten Wet IB 2001, box 3

Zoals aangegeven in uitwerking 5.3.b.i blijven de omzettingsficties buiten toepassing voor de inkomstenbelasting. Stichting E heeft geen participanten. De aandeelhouders in E BV hebben aandelen uitgereikt gekregen. Indien deze aandelen niet in de heffing worden betrokken op grond van de regels van box 1 of box 3, behoren deze aandelen voor aandeelhouders die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting tot de grondslag sparen en beleggen (box 3).

Uitwerking 5.3.c: gevolgen participanten Wet DB 1965

Stichting E is niet inhoudingsplichtig voor de Wet DB 1965. E BV is wel inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting. Nu geen sprake is van een omzetting van een lichaam die onder de reikwijdte van de dividendbelasting valt is artikel 3c Wet DB 1965 niet van toepassing. Het gestorte kapitaal in E BV direct na de omzetting is in beginsel derhalve gelijk aan hetgeen de betreffende aandeelhouders daadwerkelijk hebben gestort op hun aandelen in E BV. Deze storting vindt plaats tegen de waarde in het economisch verkeer. Dezelfde regels die normaliter gelden bij oprichting van een bv en bijbehorende uitreiking van aandelen zijn van toepassing.