

Graag wijzen wij u op ons commentaar bij dit conceptwetsvoorstel. Dit commentaar is ook gepubliceerd in Vakstudie Nieuws (V-N 2025/49.5).

Redactie Vakstudie Nieuws

1. Aanleiding

De aanleiding voor dit consultatiewetsvoorstel is de Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen (Stb. 2023, 252). Die civiele wet is met ingang van 1 september 2023 in werking getreden (Stb. 2023, 254). Titel 7a van Boek 2 BW gaat over grensoverschrijdende omzettingen en is van toepassing als een NV of BV wordt omgezet in een kapitaalvennootschap naar het recht van een andere lidstaat van de EU of EER en andersom. Zie art. 2:335 lid 1 BW. Tijdens de parlementaire behandeling van deze civiele wet zijn al fiscale begeleidingsregels in het vooruitzicht gesteld (Kamerstukken II 2022/23, 36267, nr. 3, p. 28-29 en nr. 6, p. 24-25). Die belofte wordt ingelost, zij het iets later dan gepland. De eerste stap is dit consultatiewetsvoorstel dat overigens niet exclusief gaat over grensoverschrijdende omzettingen, maar meer in zijn algemeenheid de fiscale gevolgen in drie heffingswetten beoogt te regelen van omzettingen van rechtspersonen. De einddatum van deze internetconsultatie is 1 december 2025.

Met deze aantekening beogen wij eraan bij te dragen dat onze lezers in relatief kort bestek wegwijs raken in het consultatiewetsvoorstel (onderdeel 2-9). In de tweede plaats leveren wij met deze aantekening input (onderdeel 10) die kan worden meegenomen in het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel. Wij vermelden bij de betreffende onderdelen de vindplaatsen in de concept-memorie van toelichting en korten dat af als MvT.

2. Het toepassingsbereik van het consultatiewetsvoorstel

Het consultatievoorstel voorziet in een uitbreiding en modernisering van de fiscale regels voor omzettingen in de vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting en dividendbelasting (zie MvT, p. 1). De voorgestelde fiscale omzettingbepalingen in de Wet VPB 1969, Wet IB 2001 en Wet DB 1965 kunnen van toepassing zijn op (i) omzettingen op basis van het Nederlandse recht, (ii) omzettingen op basis van het recht van een andere staat en (iii) omzettingen op basis van het recht van de EU.

De bekendste voorbeelden van omzettingen op basis van het Nederlandse recht zijn een binnenlandse omzetting in de zin van art. 2:18 BW en een grensoverschrijdende omzetting als bedoeld in art. 2:335 BW. In de memorie van toelichting wordt een voorbeeld gegeven van een omzetting op basis van het recht van een andere staat: een rechtshandeling waarmee een rechtspersoon van het Verenigd Koninkrijk wordt omgezet in een andere rechtsvorm van het Verenigd Koninkrijk. Ook bij een dergelijke 'buitenlandse omzetting' kunnen Nederlandse fiscale gevolgen aan de orde zijn, bijvoorbeeld omdat de om te zetten rechtspersoon in Nederland vennootschapsbelastingplichtig is (zie MvT, p. 11). Met een omzetting op grond van het EU-recht wordt onder meer bedoeld op een grensoverschrijdende omzetting van een kapitaalvennootschap naar het recht van een EU-lidstaat in een kapitaalvennootschap naar het recht van een andere EU-

lidstaat op grond van de (geïmplementeerde) Richtlijn (EU) 2019/2121, de Mobiliteitsrichtlijn. Een ander voorbeeld van een omzetting op grond van het recht van de EU is een omzetting waarop art. 37 van Verordening (EG) 2157/2001 over het statuut van de Europese vennootschap (SE) van toepassing is. Ook in die gevallen kunnen Nederlandse belastingclaims in het geding zijn (MvT, p. 12).

Het consultatiewetsvoorstel is alleen gericht op de fiscale gevolgen van omzettingen en niet op de fiscale gevolgen van een feitelijke zetelverplaatsing van een lichaam (MvT, p. 9). Een zetelverplaatsing kan in combinatie met een omzetting plaatsvinden, maar ook los daarvan. In de concept-memorie van toelichting staat verder dat de Mobiliteitsrichtlijn een civielrechtelijke regeling omvat voor grensoverschrijdende fusies, splitsingen en omzettingen. Daaraan wordt toegevoegd: “De Nederlandse fiscale wetgeving bevat derhalve reeds faciliteiten voor grensoverschrijdende fusies en splitsingen binnen de EU” (MvT, p. 6). Het gebruik van het woord ‘derhalve’ is onjuist. De reden dat de Nederlandse fiscale wetgeving regels bevat voor grensoverschrijdende fusies en splitsingen binnen de EU is namelijk niet vanwege de Mobiliteitsrichtlijn, maar als gevolg van de implementatie van de fiscale Fusierichtlijn (waarnaar overigens in een voetnoot wordt verwezen). Het is daarom geen verrassing dat dit consultatiewetsvoorstel geen fiscale regels voor grensoverschrijdende fusies en splitsingen bevat.

3. Gehanteerde terminologie

Het consultatiewetsvoorstel onderscheidt drie typen omzettingen (MvT, p. 9):

1. Een omzetting waarbij alleen het Nederlandse civiele recht van toepassing is. Dit wordt een ‘binnenlandse omzetting’ genoemd.
2. Een omzetting waarbij het recht van een andere staat van toepassing is en niet het Nederlandse civiele recht. Dit wordt betiteld als een ‘buitenlandse omzetting’.
3. Een omzetting waarbij het civiele recht van zowel Nederland als een andere staat betrokken is. Dit wordt aangeduid als een ‘grensoverschrijdende omzetting’.

Een omzetting wordt in de voorgestelde bepalingen consequent omschreven als “een wijziging van de rechtsvorm van een rechtspersoon met behoud van rechtspersoonlijkheid waarbij de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan”. Met de term ‘rechtspersoon’ wordt bedoeld op lichamen met rechtspersoonlijkheid. Daarmee wordt aangesloten bij de gehanteerde terminologie in het Nederlandse civiele recht: een rechtspersoon is zelfstandig drager van rechten en verplichtingen. Naar buitenlands recht opgerichte of aangegane lichamen met rechtspersoonlijkheid worden in het consultatiewetsvoorstel ook rechtspersonen genoemd (zie MvT, p. 8-9).

4. Het consultatiewetsvoorstel in een notendop

De huidige regeling van art. 28a Wet VPB 1969 is slechts gericht op omzettingen op de voet van art. 2:18 BW (binnenlandse omzettingen) en creëert heffingsgevolgen in de vennootschaps-, inkomsten- en dividendbelasting. Daarnaast bevat het Besluit van 30 maart 2022, 2022-107231, Stcrt. 2022, 9307, V-N 2022/12 (hierna: Beleidsbesluit omzetting van rechtspersonen) passages over omzettingen op basis van buitenlands civiel recht (par. 10) en over grensoverschrijdende omzettingen (par. 11). In dit consultatiewetsvoorstel worden de fiscale gevolgen van omzettingen op grond van het Nederlandse recht, het recht van een andere staat en het recht van de EU samen verankerd in

bepalingen in de vennootschapsbelasting (voorstel tot aanpassing van art. 28a Wet VPB 1969), inkomstenbelasting (het voorgestelde 1.12 Wet IB 2001) en dividendbelasting (het voorgestelde art. 3c Wet DB 1965).

Voorgesteld wordt om art. 1a lid 1 Wet VPB 1969 voortaan ook te laten doorwerken naar het voorgestelde art. 28a Wet VPB 1969. Daar waar in het voorgestelde art. 28a Wet VPB 1969 Nederlandse rechtsvormen worden genoemd, moeten daaronder ook worden verstaan qua rechtsvorm vergelijkbare naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen. Ook wordt voorgesteld om art. 1.11 lid 1 Wet IB 2001 uit te breiden met “onderlinge waarborgmaatschappijen”, “verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden” en “stichtingen”. Dit werkt vervolgens door naar het voorgestelde art. 1.12 Wet IB 2001, met daarin de omzettingsregeling voor de inkomstenbelasting.

Het vertrekpunt in genoemde voorgestelde bepalingen zijn drie omzettingsficties: (i) de liquidatiefictie, (ii) de uitkeringsfictie en (iii) de inbrengfictie. Met deze ficties wordt geregeld dat een omzetting als hoofdregel een belastbaar feit is, zodat claimverlies op voorhand de pas wordt afgesneden. Deze drie omzettingsficties zijn al bekend uit het huidige art. 28a Wet VPB 1969, zij het dat enige (terminologische) modernisering plaatsvindt. De inbrengfictie wordt verduidelijkt, zodat helder is dat het vermogen wordt geacht te zijn ingebracht door de participanten. Inhoudelijk is geen wijziging beoogd (MvT, p. 12 en 19). Vervolgens worden uitzonderingen voorgesteld in welke gevallen de omzettingsficties niet gelden en (kennelijk) niet wordt gevreesd voor claimverlies. In deze uitzonderingssituaties verloopt de omzetting in de regel zonder acute Nederlandse belastingheffing. Wij schrijven bewust ‘in de regel’, want in uitzonderingsgevallen kan dit anders zijn. Zoals in de situatie waarin na de omzetting bij een participant niet langer sprake is van een aanmerkelijk belang en art. 4.16 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001 in werking treedt (MvT, p. 17). De voorgestelde uitzonderingen in de omzettingsbepalingen in de Wet VPB 1969 en Wet IB 2001 zijn gelijk. Voor de Wet DB 1965 zijn minder uitzonderingen voorgesteld (zie MvT, p. 8).

Het is prettig dat de staatssecretaris de voorgestelde fiscale omzettingsregels in de toelichting verduidelijkt met voorbeelden (zie MvT, p. 4-6 en p. 21-31). Dat draagt bij aan het begrip van die regels. In die voorbeelden worden soms ook fiscale implicaties geschetst die wellicht niet direct scherp op het netvlies zullen staan. Denk aan de mogelijkheid dat een omzetting in een stichting tot gevolg heeft dat een terbeschikkingstellingssituatie eindigt (MvT, p. 28) of aan de gevolgen van een schadeloosstelling ex art. 2:181 BW als een BV wordt omgezet (MvT, p. 23). Het voert te ver de voorbeelden hier in detail te bespreken.

5. Grensoverschrijdende omzettingen op grond van het Nederlandse civiele recht

Volgens het consultatiewetsvoorstel zijn de voorgestelde omzettingsficties in de Wet VPB 1969, Wet IB 2001 en Wet DB 1965 niet van toepassing, als de rechtspersoon direct na de omzetting een NV, BV of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm is. Dit heeft tot gevolg dat grensoverschrijdende omzettingen die tot stand komen op basis van het Nederlandse civiele recht (art. 2:335 e.v. BW) normaal gesproken zonder Nederlandse fiscale gevolgen blijven. Zie ook het slot van onze aantekening in V-N 2025/11.7. Gaat het om een *inbound* grensoverschrijdende omzetting, dan is de rechtspersoon direct na de omzetting namelijk een NV of BV. Bij een *outbound* grensoverschrijdende omzetting is de rechtspersoon direct na de omzetting een kapitaalvennootschap naar het recht van de EU of EER. Dat zal doorgaans een met de NV of BV vergelijkbare rechtsvorm (moeten) zijn. Wij benadrukken dat het hier sec gaat over omzettingen. Als

(tegelijk) de werkelijke leiding wordt verplaatst, moet dat vanzelfsprekend afzonderlijk op fiscale implicaties worden beoordeeld. Zie ook onderdeel 10.

6. Klare wijn over vestigingsplaatsficties?

Wat is de invloed van een grensoverschrijdende omzetting op de diverse in de belastingwetten opgenomen vestigingsplaatsficties? Wij doelen op art. 2 lid 5 Wet VPB 1969, art. 4.35 Wet IB 2001 en art. 1 lid 3 Wet DB 1965. De staatssecretaris geeft in dit consultatiewetsvoorstel zijn visie op dit vraagstuk (MvT, p. 9-10). Wordt een naar Nederlands recht opgericht lichaam omgezet in een rechtsvorm naar het recht van een andere staat (*outbound* grensoverschrijdende omzetting), dan blijft volgens het consultatiewetsvoorstel sprake van een naar Nederlands recht opgericht lichaam als die omzetting volgens het toepasselijke civiele recht het bestaan van dat lichaam niet beëindigt. De diverse vestigingsplaatsficties blijven in die gevallen dus van toepassing. Als een buitenlandse rechtsvorm wordt omgezet in een Nederlandse rechtsvorm (*inbound* grensoverschrijdende omzetting), blijft sprake van een naar buitenlands recht opgericht lichaam als die omzetting volgens het toepasselijke buitenlandse civiele recht het bestaan van dat lichaam niet beëindigt. De vestigingsplaatsficties worden volgens het consultatiewetsvoorstel dan dus niet van toepassing op dat lichaam.

Wij menen dat de benadering van de staatssecretaris juist is. Het valt ons overigens op dat de vestigingsplaatsficties in de literatuur soms oprichtingsficties worden genoemd. Die term creëert volgens ons verwarring omdat deze ficties niet de oprichting, maar de vestigingsplaats fingeren. De oprichting is een (civielrechtelijk) feit uit het verleden dat niet door de omzetting wordt aangetast. Zie over dit onderwerp ook J.J. van den Broek, 'Fiscale aspecten van grensoverschrijdende omzettingen', in: Grensoverschrijdende omzetting van rechtspersonen, Civiel en fiscaal recht (Onderneming en Recht nr. 103), Deventer: Wolters Kluwer 2018, onderdeel 8.5.3 en de daar gemaakte verdere verwijzingen.

7. Omzetting in de vennootschapsbelasting

De hoofdregel in het voorgestelde art. 28a Wet VPB 1969 houdt in dat bij een omzetting van een rechtspersoon in een andere rechtsvorm voor de toepassing van de Wet VPB 1969 en de daarop berustende bepalingen drie omzettingficties gelden. Als gevolg van de liquidatie- en uitkeringsfictie, in combinatie met art. 15d Wet VPB 1969, zal de om te zetten rechtspersoon moeten afrekenen over eventueel aanwezige stille reserves, zelfgekweekte goodwill en fiscale reserves (vgl. ook MvT, p. 27). De inbrengfictie stelt zeker dat het fictief uitgekeerde vermogen door de participanten wordt geacht te zijn ingebracht in de andere rechtsvorm. In veel omzettingssituaties dreigt echter geen VPB-claimverlies, omdat de vennootschapsbelastingplicht (i) niet wijzigt, (ii) ontstaat of (iii) van beperkt naar onbeperkt gaat (vgl. MvT, p. 13). Voor die gevallen bepaalt het voorgestelde art. 28a lid 2 Wet VPB 1969 dat de omzettingficties niet van toepassing zijn. In deze bepaling worden diverse Nederlandse rechtsvormen genoemd en het kan geen kwaad hier te herhalen dat daaronder ook de daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen vallen.

8. Omzetting in de inkomstenbelasting

De voorgestelde omzettingsregeling van art. 1.12 Wet IB 2001 is gericht op belastingplichtigen met aandelen, lidmaatschapsrechten of winstbewijzen in de om te zetten rechtspersoon. De opbouw van deze bepaling komt verder overeen met het voorgestelde art. 28a Wet VPB 1969. Dit betekent dat dezelfde drie omzettingsficties ervoor zorgen dat de omzetting als hoofdregel een belastbaar feit is. Deze ficties gelden niet in uitzonderingsgevallen die gelijk zijn aan die in de omzettingsregeling in de vennootschapsbelasting.

Het voorgestelde art. 1.12 Wet IB 2001 geldt alleen voor natuurlijke personen. De fiscale gevolgen voor VPB-plichtige lichamen/participanten in de om te zetten rechtspersoon, worden opgeroepen door art. 28a Wet VPB 1969 en dus niet via de schakelbepaling van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 door art. 1.12 Wet IB 2001 (vgl. ook MvT, p. 22, 28 en 30). Als de omzettingsficties bij een VPB-plichtig lichaam/participant fiscale realisatie tot gevolg hebben, kan het voordeel zijn vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling.

Bij een natuurlijke persoon kan de participatie in de om te zetten rechtspersoon zich bevinden in box 1, box 2 of box 3. Wij kunnen de toelichting en de uitwerking van de diverse voorbeelden goed volgen (MvT, p. 17-18 en p. 21 e.v.). Daarom volstaan wij met een kernachtige samenvatting:

- Als het belang onderdeel is van het ondernemings- of resultaatsvermogen (box 1) en de omzettingsficties zijn van toepassing, moet de participant afrekenen over een fiscale meerwaarde die zit opgesloten in zijn belang in de om te zetten rechtspersoon. Geldt een uitzondering, dan blijft de fiscale afrekening achterwege en de fiscale boekwaarde gelijk.
- Is sprake van een aanmerkelijk belang (box 2), dan bewerkstelligen de liquidatie- en uitkeringsfictie dat art. 4.16 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 in werking treedt. Wat wordt geacht te zijn uitgekeerd boven de verkrijgingsprijs, wordt als vervreemdingsvoordeel in aanmerking genomen op grond van art. 4.34 Wet IB 2001. Bij het vaststellen van dit vervreemdingsvoordeel wordt uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van het aan de participanten (fictief) uitgekeerde vermogen. De vervreemdingsfictie van art. 4.16 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 wordt uiteraard niet geactiveerd als een uitzonderingssituatie uit het voorgestelde art. 1.12 lid 2 Wet IB 2001 geldt. In bepaalde gevallen kan dan toch aanmerkelijkbelangheffing aan de orde zijn, namelijk als de participant na de omzetting niet langer een aanmerkelijk belang heeft (art. 4.16 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001). Als de omzetting geen belastbaar feit is in box 2 en de participant blijft aanmerkelijkbelanghouder, ondergaat de verkrijgingsprijs geen verandering. Een omzetting kan ook tot gevolg hebben dat een aanmerkelijk belang ontstaat, bijvoorbeeld als een stichting wordt omgezet in een BV. De verkrijgingsprijs wordt dan gesteld op de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten (art. 4.21 lid 1 Wet IB 2001). Als een tegenprestatie en genoemde kosten ontbreken, is de verkrijgingsprijs nihil (MvT, p. 31).
- Wat betreft box 3-participanten vermeldt het consultatiewetsvoorstel dat geen heffingsgevolgen aan de orde zijn, zolang het forfaitaire systeem geldt. De omzettingsficties en uitzonderingen daarop zijn slechts nodig als heffing plaatsvindt op basis van het werkelijk rendement. In de toelichting wordt daarbij de Wet tegenbewijsregeling box 3 genoemd. Daar kan na invoering de Wet werkelijk rendement box 3 aan worden toegevoegd.

9. Omzetting in de dividendbelasting

Het consultatiewetsvoorstel verrijkt de dividendbelasting met een nieuw art. 3c Wet DB 1965. Ook die bepaling bevat de drie omzettingsficties. Als gevolg van de (fictieve) uitkering bij de (fictieve) liquidatie treedt art. 3 lid 1 onderdeel b Wet DB 1965 in werking. Hetgeen wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal, behoort daarmee tot de opbrengst. De inbrengfictie zorgt ervoor dat de gerechtigden worden geacht het vermogen in te brengen in de andere rechtsvorm. Het voorgestelde art. 3c lid 3 Wet DB 1965 regelt het gestorte kapitaal van de omgezette vennootschap in situaties waarin bij de omzetting door de uitkeringsfictie sprake is (geweest) van een opbrengst. In die gevallen wordt ten aanzien van alle aandeelhouders de waarde in het economische verkeer van het ingebrachte vermogen ten tijde van die inbreng als gestort kapitaal aangemerkt. Die waarde is gelijk aan het bedrag van de (fictieve) uitkering verminderd met de eventueel als gevolg van de omzetting verschuldigde dividendbelasting en de eventueel op de voet van art. 28a Wet VPB 1969 door de omgezette vennootschap verschuldigde vennootschapsbelasting (zie MvT, p. 20).

Het voorgestelde art. 3c lid 2 Wet DB 1965 bepaalt dat de omzettingsficties in bepaalde gevallen niet van toepassing zijn. Deze uitzonderingen zijn (veel) beperkter dan in de voorgestelde omzettingsbepalingen in de vennootschaps- en inkomstenbelasting. In de dividendbelasting blijven de omzettingsficties slechts buiten toepassing als de vennootschap direct na de omzetting (i) een NV, BV of een daarmee qua rechtsvorm vergelijkbaar naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam is dan wel (ii) een niet-vergelijkbaar lichaam als bedoeld in art. 1 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965 is. Als een uitzondering van toepassing is, blijft het gestorte kapitaal ongewijzigd (vgl. ook MvT, p. 5 en 23).

10. (Vraag)punten die in ieder geval aandacht behoeven

Opmerkelijk genoeg ontbreekt het in dit consultatiewetsvoorstel aan voorschriften in de bronbelasting. Het lijkt ons wenselijk als in het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel en de bijbehorende toelichting ook aandacht wordt besteed aan de fiscale implicaties van een omzetting voor de heffing van bronbelasting. Daarbij denken wij onder meer aan de invloed van een omzetting op de vestigingsplaatsfictie van art. 1.3 lid 1 Wet BB 2021, al twijfelen wij er niet aan dat de in onderdeel 6 hiervóór uiteengezette benadering ook geldt voor art. 1.3 lid 1 Wet BB 2021. Daarnaast lijkt ons een pendant van het voorgestelde art. 3c Wet DB 1965 wenselijk in de Wet BB 2021.

Dit consultatievoorstel is uitdrukkelijk niet gericht op de gevolgen van een feitelijke zetelverplaatsing. Omdat een omzetting gepaard kan gaan met een verplaatsing van de werkelijke leiding, heeft het naar onze mening toegevoegde waarde als in de toelichting bij het uiteindelijke wetsvoorstel toch enige aandacht uitgaat naar de mogelijke samenloop van een omzetting en een feitelijke zetelverplaatsing. Daarbij zou bij voorkeur ingegaan kunnen worden op de vraag op welke wijze wetsbepalingen op elkaar inwerken (als dat zo is), zowel op het punt van 'voorrang' als wat betreft het exacte aangrijpingsmoment. Het lijkt ons wenselijk als wordt bevestigd dat geen sprake zal zijn van dubbele belastingheffing. Bij wijze van voorbeeld kan worden gedacht aan de toepassing van zowel de voorgestelde omzettingsficties in art. 28a Wet VPB 1969 (omzetting) als art. 15c en 15d Wet VPB 1969 (zetelverplaatsing).

In dit consultatiewetsvoorstel wordt gebruikgemaakt van de drie bekende omzettingsficties. In de toelichting staat dat er vanuit de praktijk weinig bezwaren bekend zijn ten aanzien van deze ficties in de huidige fiscale regels, zodat ervoor is gekozen deze systematiek te handhaven, temeer omdat dit de meeste duidelijkheid en rechtszekerheid biedt (MvT, p. 3-4). Wij wijzen erop dat vanuit de fiscale wetenschap juist wel bezwaren zijn geuit tegen de liquidatiefictie, terwijl ook kritiek is geleverd op de

uitkeringsfictie. Zie J.L. van de Streek, *Omzetting van rechtspersonen* (Fiscale Monografieën nr. 129) (diss. Amsterdam UvA), Deventer: Kluwer 2008, onderdeel 8.3. Deze auteur heeft bovendien concrete voorstellen tot aanpassing gedaan in onderdeel 8.4 van zijn proefschrift. Het is volgens ons een gemiste kans dat de staatssecretaris als het ware op de automatische piloot doorgaat op een jaren geleden ingeslagen weg en er bovendien nergens blijkt van geeft dat (bepaal)de voorstellen uit dat proefschrift serieus zijn overwogen. Wij roepen de staatssecretaris hierbij opnieuw (zie V-N 2025/11.7) op dit alsnog te doen en in de toelichting op het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel aan te geven waarom die voorstellen wel of niet (deels) worden opgevolgd. Daarbij verdient de grensoverschrijdende omzetting vanzelfsprekend aandacht, maar dat lijkt ons te overzien. Zie ook H. Koster & J.L. van de Streek, 'Naar wetgeving voor cross-border omzettingen', *WFR* 2015/1274, par. 6.

Het is denkbaar dat een in het voorgestelde art. 28a lid 2 Wet VPB 1969 neergelegde uitzondering geldt, zodat de omzettingsficties niet gelden, terwijl de omzetting bovendien tot gevolg heeft dat VPB-plicht ontstaat. In dat geval zal een openingsbalans (moeten) worden opgesteld tegen de waarde in het economische verkeer. Hoewel dit zeker doorklinkt in het consultatiewetsvoorstel (zie MvT, p. 15 en voorbeeld 5 op p. 30), zou een duidelijke, algemene passage onze voorkeur hebben. In het verlengde hiervan vragen wij aandacht voor een tussenvariant, waarbij een stichting of vereniging vóór de omzetting beperkt VPB-plichtig is en wordt omgezet in een onbeperkt VPB-plichtig lichaam. Laten we uitgaan van een NV of BV. Deze omzetting is geen belastbaar feit ex art. 28a lid 2 onderdeel a Wet VPB 1969. Na de omzetting is het gehele vermogen onderworpen aan de VPB-heffing, terwijl dat vóór de omzetting niet zo hoeft te zijn. Onder de huidige regeling is bevestigd dat in dergelijke gevallen geen VPB-claim wordt gevestigd op het vermogen dat vóór de omzetting geen ondernemingsvermogen was. Zie par. 5 van het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen, V-N 2022/21.12. Het consultatievoorstel zwijgt hierover. Het lijkt ons zaak dit wettelijk vast te leggen of, als dat niet goed past, in de toelichting te bevestigen.

Wat ons verder opvalt, is dat op grond van het voorgestelde art. 28a lid 2 onderdeel b Wet VPB 1969 ook een uitzondering geldt, zodat de omzettingsficties buiten toepassing blijven, als de rechtspersoon direct na de omzetting een coöperatie of een vereniging op coöperatieve grondslag is. Daarmee dreigt wat wel het 'coöperatieve' wordt genoemd. Zie het aangehaalde proefschrift van Van de Streek, onderdeel 3.3 en 5.3.1. In essentie houdt dit lek in dat stille reserves in vermogensbestanddelen, zelfgekreemde goodwill en winsten uit fiscale reserves die vóór de omzetting al aanwezig waren, na de omzetting door de coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag potentieel onder het bereik van de regeling voor aftrekbare verlengstukwinst van art. 9 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 kunnen worden gebracht. Bij fiscaal gefaciliteerde juridische fusies, afsplitsingen en bedrijfsfusies (en ongetwijfeld ook zuivere splitsingen) wordt dat lek gedicht met een aanvullende voorwaarde. Zie ook onze aantekening in V-N 2025/44.5. Het kan zijn dat de staatssecretaris dit lek niet ernstig genoeg vindt (vgl. Van de Streek, aangehaald proefschrift, onderdeel 8.3.1), maar denkbaar is ook dat het niet scherp op het netvlies heeft gestaan (vgl. MvT, p. 14 waar stellig wordt opgemerkt dat claimverlies zich niet kan voordoen). Dit onderwerp verdient aandacht in het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel.

De omzettingsficties van het voorgestelde art. 28a lid 1 Wet VPB 1969 zijn 'gewoon' van toepassing, zodat sprake is van een belastbaar feit voor de heffing van vennootschapsbelasting, als een onbeperkt VPB-plichtig lichaam (zoals een NV of BV) wordt omgezet in een stichting of vereniging waarbij het gehele vermogen direct na de omzetting tot het belaste ondernemingsvermogen van de stichting of vereniging behoort. Het komt ons voor dat in die gevallen geen VPB-claimverlies dreigt, zodat fiscale eindafrekening op het niveau van de om te zetten rechtspersoon in de vennootschapsbelasting ons te ver gaat. Wij roepen in herinnering dat het een bewuste keuze van de

staatssecretaris is om “per heffingswet een meer specifieke bepaling te maken waarbij recht wordt gedaan aan de uiteenlopende karakteristieken van de vennootschaps-, inkomsten- en dividendbelasting” (MvT, p. 4). Wij zijn er voorstander van om voor de hier beschreven situatie ook een uitzondering op te nemen in het voorgestelde art. 28a lid 2 Wet VPB 1969. In dat geval verandert ook voorbeeld 4, uitwerking 4.2 (MvT, p. 27-28). Bij de redactie van deze extra uitzondering moet overigens wel worden beseft dat het om te zetten onbeperkt VPB-plichtig lichaam participanten kan hebben die aan de Wet VPB 1969 zijn onderworpen. Voorkomen moet worden dat claims verloren gaan. Maar dat is op zichzelf geen grond om dan ook maar een fiscale eindafrekening voor te schrijven bij de om te zetten rechtspersoon.

In het consultatiewetsvoorstel wordt voorgesteld de huidige delegatiebepaling (art. 28a lid 3 Wet VPB 1969) te laten vervallen. De reden is dat de uitzonderingen op de omzettingssficties in de voorgestelde regeling worden vastgelegd in de wet zelf (MvT, p. 16). Op zich kunnen wij deze gedachtegang volgen, maar in het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen, V-N 2022/21.12 zijn meer zaken geregeld en het lijkt ons aanbevelingswaardig te bezien of bepaalde daarin geregelde zaken, ook vastlegging verdienen in de nieuwe regeling, bij voorkeur in de wet zelf. Denk aan de goedkeuring met betrekking tot het omzettingstijdstip (par. 3), het hiervóór al uitgewerkte punt over het niet-ondernemingsvermogen van een om te zetten stichting of vereniging (par. 5) en de goedkeuring voor de omzetting van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij in een stichting (par. 7). Verder lijkt het ons zinvol als in (de toelichting op) het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel aandacht wordt besteed aan de samenloop van omzettingen en het fiscale-eenheidsregime (vgl. par. 9, 10.2 en 11.2).

Het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen, V-N 2022/21.12 bevat in par. 6 aanvullende opmerkingen over de fiscale gevolgen voor participanten. Het lijkt ons goed als wordt beoordeeld of passages daarvan een plaats verdienen in de toelichting op het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel.

In het voorgestelde art. 3c Wet DB 1965 is niet voorzien in een uitzondering op de omzettingssficties, als de vennootschap direct na de omzetting een houdstercoöperatie is als bedoeld in art. 1 lid 1 onderdeel c Wet DB 1965. Het lijkt ons wenselijk als de staatssecretaris hiervoor een verklaring geeft in (de toelichting op) het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel. In de literatuur is eerder geopperd dat de vrees voor claimverlies verklaard zou kunnen worden door de 5%-grens in art. 1 lid 7 Wet DB 1965. Zie J.L. van de Streek, *Cursus Belastingrecht Vpb.7.1.0.C.c.*

In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 wordt voorgesteld om een nieuw art. 1.12 Wet IB 2001 in te voeren met een definitie van genotsrecht. In dit consultatiewetsvoorstel wordt de voorgestelde omzettingsregeling ook in art. 1.12 Wet IB 2001 opgenomen. Uiteindelijk zal één van deze twee bepalingen moeten opschuiven.