

Grensoverschrijdende omzettingen en grensoverschrijdende juridische splitsingen van rechtspersonen vanuit Nederlands fiscaalrechtelijk perspectief

Versie 8 februari 2022

mr. drs. J.J.W.M. Koolen

**Promovendus fiscaal ondernemingsrecht Radboud
Universiteit en Senior Belastingadviseur Wesselman
Accountants | Adviseurs**

Inleiding

Ik verricht vanaf 1 september 2020 promotieonderzoek naar de fiscale aspecten die gepaard gaan met de in de Mobiliteitsrichtlijn 2019/2121¹ opgenomen grensoverschrijdende verrichtingen waarvoor dit consultatiewetsvoorstel een voorstel voor de omzetting in nationaal recht voorziet.

In deze reactie wil ik aandacht vragen voor een eerste beschouwing en enkele fiscale aspecten aanstippen die gepaard gaan met grensoverschrijdende omzettingen en splitsingen.

Ik wil u als civiele wetgever graag oproepen in het proces van omzetting van vennootschapsrichtlijnen zoals de Mobiliteitsrichtlijn eerder gezamenlijk op te trekken met de fiscale wetgever om zodoende te komen tot 'beter' passende wetgeving, zowel in het civielrechtelijke als het fiscaalrechtelijke domein². Die oproep doe ik omdat ik persoonlijk onderdeel 7 van de memorie van toelichting bij het consultatievoorstel daarbij geen goed voorbeeld vind van samen optrekken en als team fungeren, terwijl dat mijns inziens zo wenselijk is. De geschiedenis lijkt zich hier te herhalen. Zo wijs ik er graag op dat we de Raad van State schatplichtig zijn voor het advies om de fiscale begeleiding van juridische splitsingen en juridische fusies zoveel mogelijk gelijkelijk vorm te geven³ en de fiscale begeleiding niet te baseren op het bestaande kader van art. 28a Wet VPB 1969, het fiscale rechtskader dat gold en geldt voor omzettingen⁴. De wetgever heeft dit advies opgevolgd en het fiscale rechtskader voor juridische fusies en juridische splitsingen met elkaar in lijn gebracht.

In het belastingrecht zijn de fiscale aspecten die samenhangen met de grensoverschrijdende omzettingen en grensoverschrijdende juridische splitsingen op dit moment slechts ten dele wettelijk geregeld.

¹ 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, *PbEU* L 321/1, gerectificeerd in *PbEU* L 20/24.

² De civiel- en fiscaalrechtelijke begeleiding van deze herstructureringsvormen zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Bovendien bestaat er een bepaalde mate van lotsverbondenheid tussen al die herstructureringsvormen en is de basisgedachte dat voor al die vormen van herstructurering een zo gelijk mogelijk civielrechtelijk en fiscaalrechtelijk rechtskader zou moeten gelden. Ik lees een zelfde streven in de consultatieversie van de memorie van toelichting bij het consultatiewetsvoorstel voor grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen. In meer algemene zin merk ik op dat dat streven nadere concretisering behoeft.

³ Zie *Kamerstukken II*, 1995/96, 24702, B, punt 14.

⁴ Zie *Kamerstukken II*, 1997/98, 25709, nr. A p. 2.

De fiscale Fusierichtlijn 2009/133/EG⁵ bevat al sinds jaar en dag een fiscaalrechtelijke regeling voor grensoverschrijdende juridische splitsingen. Sinds 2001 zijn de fiscale splitsingsregelingen in art. 3.56 Wet IB 2001 en art. 14a Wet VPB 1969 van toepassing op zowel binnenlandse als grensoverschrijdende situaties binnen de EU/EER⁶.

De Nederlandse belastingwetgeving bevat nog geen regeling voor grensoverschrijdende omzettingen. Ook in het Omzettingsbesluit^{7,8} is daarvoor nog geen regeling getroffen⁹.

⁵ Op grond van de oorspronkelijke fiscale Fusierichtlijn (90/434/EEG) van 23 juli 1990, dienden de lidstaten vanaf 1 januari 1992 te voldoen aan de richtlijn, art. 12. Zie ook *Kamerstukken II*, 1991/92, 22339, nr. 3. P. 20 (MvT). De fiscale Fusierichtlijn is daarna nog diverse malen gewijzigd door de fiscale Fusierichtlijn (2005/19/EG) van 17 februari 2005, fiscale Fusierichtlijn (2006/98/EG) van 20 november 2006. In 1969 werd al een eerste richtlijnvoorstel van 16 januari 1969 voor een fiscale Fusierichtlijn gedaan, COM (1969) 5. Zie ook J.J. van den Broek, *Cross-Border Mergers within the EU. Proposals to Remove te Remaining Tax Obstacles*, Eucotax Series on European Taxation, Kluwer Law International 2011, annex I voor een afschrift van dit richtlijnvoorstel.

⁶ Bij de Wet van 11 mei 2000, *Stb.* 2000 216 tot vaststelling van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, welke wet berust op *Kamerstukken*, 26728, werd art. 14a lid 13 Wet VPB 1969 zodanig vormgegeven dat de splitsende of verkrijgende vennootschap naast Nederland ook in de EU mochten zijn gevestigd. Later bij de Wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009 610 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (overige fiscale maatregelen 2010), welke berust op *Kamerstukken*, 32129, werd daaraan een bepaling toegevoegd op basis waarvan bij ministeriële regeling ook EER-landen betrokken kunnen zijn. Bij de Wet van 23 december 2015, *Stb.* 2015 540 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016) die per 1 januari 2016 in werking is getreden, is een step-upregeling voor grensoverschrijdende juridische fusies en splitsingen mogelijk gemaakt door wijziging van art. 3a lid 2 Wet DB 1965, waarbij door voor het gestorte kapitaal uit te gaan van de waarde in het economisch verkeer, i.p.v. het oorspronkelijk opgeofferde bedrag, voorkomen wordt dat een dividendbelastingclaim wordt gevestigd op buitenlandse winstreserves. Dit speelt bij inbound grensoverschrijdende juridische splitsing. Het oorspronkelijke art. 3a lid 2 Wet DB 1965 werd overigens gelijktijdig ingevoerd met de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, als opvolger van art. 68a Wet IB 1964.

⁷ In het Omzettingsbesluit, het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 april 2017, nr. 2017/1116, Vennootschapsbelasting. Artikel 28a; omzetting rechtspersonen, zoals laatstelijk gewijzigd met het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 oktober 2019, nr. 2019-17461, Vennootschapsbelasting. Omzetting; artikel 28a; wijziging besluit in verband met earningsstrippingmaatregel (artikel 15b Wet VPB 1969) is wel een regeling getroffen voor de 'buitenlandse' omzetting maar niet voor de grensoverschrijdende omzetting.

⁸ R.P.C.W.M. Brandsma & R.J. de Vries, 'Grensoverschrijdende inbound en outbound omzetting (deel 1)', *WFR* 2017/131, onderdeel 2.1 gaan ervan uit dat de Staatssecretaris zich wel uitlaat over grensoverschrijdende omzettingen. Ook G.T.K. Meussen lijkt in zijn bijdrage aan J.J. van den Broek & G.J.C. Rensen, *Grensoverschrijdende omzetting van rechtspersonen Civiel en fiscaal recht (Onderneming en Recht nr. 103)*, Deventer: Kluwer 2018, paragraaf 7.5 diezelfde mening toegedaan. Daarnaast kan worden gewezen op C. Presilli, 'De gevolgen van de nieuw MAP-tiebreaker voor grensoverschrijdende omzettingen', *WFR* 2019/2 onderdeel 3.

⁹ Voor een andere lezing, zie G.C.F. van Gelder, 'Polbud en richtlijnvoorstel – de grensoverschrijdende omzetting verder opgerekt', *MBB* 2019/7-8, p. 321 die als argument voor de lezing dat ook grensoverschrijdende omzettingen onder buitenlandse omzettingen kunnen worden gelezen verwijst naar een praktijkcasus in voetnoot 83. Hij betwist de zienswijze van J.J. van den Broek dat een fiscale regeling

De fiscale Fusierichtlijn bevat wel regelingen voor statutaire en feitelijke zetelverplaatsingen van Europese Vennootschappen (SE en SCE)¹⁰ maar nog niet voor (grensoverschrijdende) omzettingen.

De fiscale wetgever zou ik willen oproepen om:

1. Het ontbreken van een regeling in de fiscale Fusierichtlijn in Europa verder onder de aandacht te brengen, voor zover dit nog niet is gebeurd;
2. Hoewel een vergelijkbaar gemeenschappelijk fiscaal normenkader ontbreekt voor (grensoverschrijdende) omzettingen in de fiscale Fusierichtlijn. De fiscale Fusierichtlijn zou daarin moeten voorzien maar bij gebreke daarvan zal Nederland mogelijk eenzijdig, maar in lijn met de fiscale Fusierichtlijn en de jurisprudentie van het HvJ EU inzake de vrijheid van vestiging alsmede op basis van ATAD 1, die normen zoveel mogelijk moeten toepassen op (grensoverschrijdende) omzettingen, mede om niet in strijd te komen met de verdragsvrijheden.

Ook komt de vraag op of de vestigingsplaatsficties¹¹ na omzetting van bijvoorbeeld een BV in een GmbH, van toepassing blijven op grensoverschrijdend omgezette lichamen. Die vraag speelt tevens bij een inbound omzetting van een GmbH in een BV gevolgd door zetelverplaatsing van die BV¹². Op basis van de op dit punt mijns inziens duidelijke wettekst en parlementaire geschiedenis ben ik met de Staatssecretaris¹³ en Van den Broek¹⁴ van mening dat zetelverplaatsing het historische feit dat een vennootschap naar Nederlands recht is opgericht niet uitwist. Dat neemt overigens niet weg dat er mogelijk hele goede redenen zijn om afstand te nemen van de oprichtingsficties, maar dat zal dan mijns inziens wel moeten gebeuren door daarop gerichte wetgevingshandelingen en niet door middel van wetsinterpretatie. In dat kader wijs ik ook op een uitspraak van Hof s'-Hertogenbosch¹⁵.

voor de grensoverschrijdende omzetting ontbreekt in zijn bijdrage aan J.J. van den Broek & G.J.C. Rensen, *Grensoverschrijdende omzetting van rechtspersonen Civiel en fiscaal recht (Onderneming en Recht nr. 103)*, Deventer: Kluwer 2018, paragraaf 8.5.2.4 en J.J. van den Broek, 'Grensoverschrijdende omzettingen van vennootschappen', WFR 2018/114 onderdeel 4.2.1.

¹⁰ Zie hoofdstuk V, artikelen 12-14 van de fiscale Fusierichtlijn (2009/133/EG).

¹¹ Zie art. 2 lid 4 Wet VPB 1969, art. 1 lid 3 Wet DB 1965 en art. 4.35 Wet IB 2001.

¹² Zie paragraaf 8.5.3 in J.J. van den Broek, in J.J. van den Broek & G.J.C. Rensen, *Grensoverschrijdende omzetting van rechtspersonen, Civiel en fiscaal recht (Onderneming en Recht nr. 103)*, Deventer: Kluwer 2018, anders R.P.C.W.M. Brandsma en R.J. de Vries in paragraaf 9.1.

¹³ Zie *Handelingen II* 1968/69, 5 juni 1969, p. 3107-3108, waar voormalig Staatssecretaris Grapperhaus dit desgevraagd het lid Schouten bevestigt.

¹⁴ J.J. van den Broek, 'Fiscale aspecten van grensoverschrijdende omzettingen onder Richtlijn 2019/2121', Themanummer grensoverschrijdende mobiliteit rechtspersonen *WPNR* 7309.

¹⁵ De uitspraak van Hof s'-Hertogenbosch van 28 februari 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:565, zaaknummer 12-00343, r.o. 4.2 - 4.6 waarin een naar Nederlands recht opgerichte BV zich had omgezet naar het Belgisch

In meer algemene zin zou ik de fiscale wetgever willen oproepen om de verbetervoorstellen die o.a. Van den Broek¹⁶, Van der Burgt¹⁷, Boulogne¹⁸ in hun respectievelijke proefschriften hebben voorgesteld¹⁹ zoveel mogelijk mee te nemen in de aanpassingen van de fiscale regelgeving omtrent de grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen. Dit alles vanuit het adagium, van de theorie naar de praktijk.

Uiteraard houd ik vanwege mijn proefschriftonderzoek de ontwikkelingen op dit dossier nauwlettend in de gaten. Ik wil op mijn beurt met mijn onderzoek graag bijdragen dragen aan (mogelijke) fiscale oplossingsrichtingen die recht doen aan het uitgangspunt dat belastingplichtigen zo onbelemmerd mogelijk (grensoverschrijdend) kunnen herstructureren en het voorkomen van ongerechtvaardigd claimverlies voor Nederland²⁰. Veel dank alvast voor uw inspanningen op dit dossier.

Met hartelijke groet,

Johan Koolen (op persoonlijke titel)
Radboud Universiteit Nijmegen
Wesselman Accountants | Adviseurs

vennootschapsrecht. Voor een 'oud' maar beproefd recept voor het 'omzetten' van een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap naar Belgisch vennootschapsrecht, waardoor een bipatride vennootschap ontstaat kan worden gewezen op de bijlage bij de conclusies van A-G van Ballegooijen van 31 augustus 2004 met nummers 39.225, 40.450 en 40.451, te vinden in ECLI:NL:PHR:2006:5756, ECLI:NL:PHR:2006:AR5759 en ECLI:NL:PHR:2006:AR5760, r.o. 2.2. Ik wil benadrukken dat deze vorm van 'omzetten' niet gelijk is aan het werkelijk verplaatsen van de statutaire zetel. Daarnaast merk ik op dat dit recept de oprichtingsfictie niet ongedaan maakt.

¹⁶ J.J. van den Broek, *Cross-Border Mergers within the EU. Proposals to Remove the Remaining Tax Obstacles*, Eucotax Series on European Taxation, Kluwer Law International 2011.

¹⁷ G.C. van der Burgt, *De regeling van de juridische splitsing in de vennootschapsbelasting getoetst*, (diss. Tilburg), CentER: 2021. Overigens ook opgenomen in de Fiscale Monografieën 171.

¹⁸ G.F. Boulogne, *Shortcomings in the EU Merger Directive*, Series on International Taxation Wolters Kluwer 2016.

¹⁹ Zonder uitpuittend te willen zijn en belangrijke opmerkingen van andere auteurs uit te willen sluiten of ook maar enigszins tekort te willen doen.

²⁰ Ik wijs bijvoorbeeld over het heffingsrecht voor de heffing van dividendbelasting. Bij de Nota algemene herziening, *Kamerstukken II*, 5380-6000, nr. 9, §5, p. 12 stond het vroegere uitgangspunt dat Nederland huldigde ten aanzien van uitgaande dividendstromen, waarbij Nederland afzag van heffing. Dit standpunt is met de invoering van de Wet op de vennootschapsbelasting en de Wet op de dividendbelasting 1965 verlaten, zie ook *Kamerstukken II*, 6000, nr. 11, p. 1, 2. En overigens ben ik van mening dat de Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting, *Kamerstukken*, 35523, niet moet worden aangenomen. Juist het verlies van die 'belastingclaim' komt mij vooralsnog niet onrechtvaardig voor.