



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/omzettingfusiesplitsing/b1>

Amsterdam, 7 maart 2022

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna ‘de Orde’) heeft met belangstelling kennisgenomen van het bovengenoemde consultatievoorstel en maakt graag gebruik hierop te reageren. Deze reactie is onder te verdelen in twee onderdelen:

1. Algemene opmerkingen;
2. Suggesties voor fiscale begeleiding van grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen zoals gevraagd in paragraaf 7 van het consultatievoorstel.

1. Algemene opmerkingen

De Orde is verheugd dat grensoverschrijdende juridische fusies, splitsingen en omzettingen thans wettelijk worden geregeld. De Orde meent tegelijkertijd dat het een gemiste kans is dat de regeling beperkt is tot kapitaalvennootschappen en niet is uitgebreid tot niet-kapitaalvennootschappen, zoals stichtingen, maar ook dat diverse varianten niet worden geregeld, zoals de ruziesplitsing of driehoeksvarianten. Het komt de Orde voor dat dergelijke varianten, ondanks het gegeven dat deze nu niet worden geregeld, op grond van de EU-rechtelijke vrijheid van vestiging onder omstandigheden mogelijk zouden moeten blijven.

Ook de beperking tot EU/EER-situaties lijkt de Orde onnodig. De Orde realiseert zich dat het (concept)wetsvoorstel de implementatie in nationale wetgeving betreft van een EU-richtlijn en daarom primair beperkt is tot EU- en EER-situaties, maar het is een lidstaat uiteraard niet verboden om de implementatie een ruimere strekking te geven. De Orde bepleit om zulks te doen, te meer nu vele andere lidstaten reeds regels hebben die fusies, splitsingen en omzettingen met derdelanden mogelijk maken. Ditzelfde geldt voor de beperking van de (af)splitsing van een vennootschap naar Nederlands recht naar ten minste één nieuw opgerichte vennootschap in een andere EU-/EER-lidstaat en vice versa, de (af)splitsing van een vennootschap in een andere EU-/EER-lidstaat naar ten minste één nieuw opgerichte Nederlandse vennootschap en derhalve niet naar een bestaande vennootschap. Het komt de Orde niet logisch voor om dergelijke fusies, splitsingen en omzettingen uit te sluiten als deze op indirecte wijze reeds op grond van de EU-rechtelijke vrijheid van vestiging mogelijk zijn en blijven.

Het consultatievoorstel bevat een antimisbruiktoets die de notaris dient aan te leggen voorafgaand aan het afgeven van het attest dat nodig is om grensoverschrijdend te fuseren, splitsen of om te zetten. Het consultatievoorstel volstaat in wezen met een overname van de tekst van de Richtlijn. In de toelichting wordt aangegeven dat deze toets dezelfde zwaarte en reikwijdte heeft als de toetsing die de notaris thans bij een grensoverschrijdende verrichting aanlegt uit hoofde van zijn notariële poortwachtersrol. Gelet op de totstandkomingsgeschiedenis van de Richtlijn, lijkt de Richtlijngever volgens de Orde echter vooral beoogd te hebben het Unierechtelijke beginsel van het verbod van rechtsmisbruik te verwoorden.

De Orde begrijpt dat de wetgever hier de ruimte (moet) la(a)t(en) om elk individueel geval aan de hand van de individuele omstandigheden te kunnen toetsen en ook niet alle mogelijke misbruiksituaties op voorhand kan overzien. De balans is evenwel zoek als praktijk en rechters geen enkele richting krijgen van de wetgever hoe deze zeer cruciale toets moet worden uitgelegd en welk misbruik de wetgever voor ogen heeft gehad. De splitsing, fusie of omzetting kan immers niet plaatsvinden zonder attest. De Orde verzoekt met klem dit punt te verduidelijken, waarbij het zeer wenselijk is dat duidelijk gemaakt wordt of ook sprake is van een fiscale misbruiktoets en hoe de misbruiktoets in het consultatievoorstel respectievelijk de Richtlijn zich verhoudt tot de fiscale misbruiktoetsen in de Fusierichtlijn, respectievelijk het (algemene) EU-recht. De problematiek is duidelijk uiteengezet door R.L.P. van der Velden in zijn artikel 'De Richtlijn Grensoverschrijdende mobiliteit – enige fiscale aspecten'.¹ Daarnaast beveelt de Orde aan om een aantal algemene voorbeelden te geven van situaties, waarin in de ogen van de wetgever wel of geen sprake is van misbruik.

¹ Maandblad Belastingbeschouwingen 2021/11.32.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

2. Suggesties voor fiscale begeleiding bij grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen binnen EU

2.1. Grensoverschrijdende omzetting

De Orde constateert dat voor grensoverschrijdende inbound (vanuit het buitenland naar Nederland) en outbound (vanuit Nederland naar het buitenland) omzettingen van vennootschappen op dit moment niets specifiek is geregeld in de wet of in de beleids sfeer. Aangezien het huidige artikel 28a Wet Vpb 1969 slechts een fiscale regeling bevat voor omzettingen “op de voet van artikel 2:18 BW” constateert de Orde, hoewel de Belastingdienst in de praktijk soms een andere lezing heeft, dat deze regeling niet van toepassing is op grensoverschrijdende omzettingen die gaan vallen onder de nieuwe regeling van artikel 2:335 BW. Dit lijkt ook bevestigd in het Besluit van 3 april 2017 nr. 2017/116.² Weliswaar wordt in dit Besluit nog wel aandacht besteed aan een ‘buitenlandse omzetting’, maar dit lijkt enkel bedoeld voor situaties van een binnenlandse omzetting van een buitenlands belastingplichtige in een andere staat en dus niet op een grensoverschrijdende omzetting.

Gelet op bovenstaande constatering en de daaruit voortvloeiende onduidelijkheden ten aanzien van de belastingheffing bij grensoverschrijdende omzettingen, zou een wettelijke regeling al dan niet aangevuld met gepubliceerd beleid langs de lijnen van bestaande regelingen voor vergelijkbare (grensoverschrijdende) verrichtingen zeer gewenst zijn. Daarbij denkt de Orde allereerst aan duidelijkheid op het gebied van de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting en inkomstenbelasting. De volgende kaders zijn denkbaar.

2.2. Grensoverschrijdende outbound omzetting vennootschapsbelasting/dividendbelasting

Het komt de Orde voor dat in geval van een grensoverschrijdende outbound omzetting deze verrichting voor de vennootschapsbelasting op zichzelf geruisloos kan plaatsvinden, nu de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap gecontinueerd wordt. Dit zal uiteraard anders zijn voor zover Nederland bij een grensoverschrijdende omzetting zijn heffingsbevoegdheid verliest, doordat tevens de feitelijke leiding of bepaalde activiteiten worden verplaatst. Hoewel de richtlijnbepalingen niet vereisen dat de om te zetten vennootschap tevens haar activiteiten uit de lidstaat van vertrek moet overbrengen naar de lidstaat van bestemming, neemt dit niet weg dat de lidstaat van bestemming als aanvullende voorwaarde mag stellen dat de vennootschap na de omzetting deze activiteiten dan wel haar bestuurszetel in deze lidstaat heeft.³

² Staatscourant 2017 nr. 38087.

³ Preambule (44): *Het aangaan van een grensoverschrijdende omzetting brengt een wijziging mee van de rechtsvorm van een vennootschap zonder dat die vennootschap haar rechtspersoonlijkheid verliest. Noch een grensoverschrijdende omzetting, noch een grensoverschrijdende fusie of splitsing mag echter leiden tot omzeiling van de vereisten voor oprichting in de lidstaat waar de vennootschap na de grensoverschrijdende verrichting moet* De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Nu het toepassingsbereik van de voorgestelde regeling in het wetsvoorstel net als in de richtlijn geografisch is beperkt tot lidstaten van de EU of EER, zal volledige heffingsbevoegdheid voor Nederland door de toepassing van vestigingsplaatsfictie van artikel 2 lid 5 Wet Vpb veelal niet gehandhaafd blijven op basis van het toepasselijke belastingverdrag met de lidstaat van bestemming.⁴

Voor de heffing van vennootschapsbelasting kan voor de om te zetten rechtspersoon aansluiting worden gezocht bij de regeling van artikel 14b Wet Vpb (juridische fusie) en de artikelen 15c en 15d Wet Vpb, waarbij ter zake van de invordering de regeling van artikel 25b IW kan worden toegepast voor zover de omzetting leidt tot daadwerkelijke heffing.

Een omzetting zonder verplaatsing van de feitelijke leiding van een in fiscale eenheid (Vpb) gevoegde vennootschap zou in voorkomende gevolgen niet moeten leiden tot ontvoering. In andere gevallen zou de regeling van artikel 40 Besluit Fiscale Eenheid 2003 (zetelverplaatsingen) kunnen worden toegepast.

Zoals bij de omzetting van een BV in een NV of omgekeerd geen dividendbelasting is verschuldigd, zal naar de mening van de Orde een grensoverschrijdende outbound omzetting evenmin tot de heffing van dividendbelasting leiden. Een dergelijke grensoverschrijdende outbound omzetting wordt dan immers niet anders behandeld dan een outbound zetelverplaatsing of een outbound juridische fusie, waarvoor de Wet DB momenteel evenmin een eindafrekeningsbepaling kent. Ten gevolge van de beperking van het toepassingsbereik van de grensoverschrijdende omzetting tot lidstaten van de EU of EER zal het thans bij de Tweede Kamer aanhangige initiatiefwetsvoorstel van GroenLinks ‘Spoedwet conditionele eindafrekening dividendbelasting’ (35 523) hierin geen wijziging aanbrengen.

Indien de vestigingsplaatsfictie in de dividendbelasting van artikel 1 lid 3 Wet DB 1965 na een outbound omzetting van toepassing zou blijven (zie ook hierna), blijft de Nederlandse dividendbelastingclaim na omzetting van een Nederlandse NV of BV ook bij een feitelijke zetelverplaatsing behouden, althans volgens Nederlands belastingrecht. Of deze claim in die situatie ook feitelijk zal kunnen worden gerealiseerd, zal daarbij dan wel afhangen van het van toepassing zijnde belastingverdrag met de lidstaat van bestemming.⁵

worden geregistreerd. Deze voorwaarden, waaronder de verplichting om het hoofdkantoor te hebben in de lidstaat van bestemming en de verplichtingen met betrekking tot het diskwalificeren van bestuurders, moeten door de vennootschap volledig worden nagekomen. Wat betreft grensoverschrijdende omzettingen mag het toepassen van deze voorwaarden door de lidstaat van bestemming er echter niet toe leiden dat de continuïteit van de rechtspersoonlijkheid van de omgezette vennootschap wordt aangetast.

⁴ HR 17 februari 1993, BNB 1994/163.

⁵ Artikel 10 lid 5 OESO-modelverdrag of artikel 21 OESO-modelverdrag of artikel 29 lid 9 OESO-modelverdrag. *De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

De Orde constateert dat ditzelfde zal gelden ten aanzien van de heffing van bronbelasting op renten en royalties (en vanaf 2024 ten aanzien van de conditionele bronbelasting op dividendenden) tengevolge van de in artikel 1.3 Wet BB opgenomen vestigingsplaatsfictie.

Hoewel dus voor de dividendbelasting in geval van een grensoverschrijdende outbound omzetting naar de mening van de Orde geen separate regelingen nodig zijn, zou een bevestiging van de beschreven fiscale gevolgen wel de gewenste duidelijkheid bewerkstelligen. In zoverre beveelt de Orde wel aan expliciet aandacht te besteden aan deze situatie in de memorie van toelichting van het uiteindelijke wetsvoorstel.

2.3. Grensoverschrijdende inbound omzetting vennootschapsbelasting/dividendbelasting

Gezien het ontbreken van een specifieke wettelijke regeling worden de gevolgen van grensoverschrijdende inbound omzettingen voor de vennootschapsbelasting naar de mening van de Orde vooral bepaald door het totaalwinstbeginsel van artikel 3.8 Wet IB 2001 juncto artikel 8 lid 1 Wet Vpb. Voor zover een grensoverschrijdende inbound omzetting gepaard gaat met een feitelijke zetelverplaatsing naar Nederland, zal Nederland op grond van het totaalwinstbeginsel een step-up verlenen voor de activa en passiva die voorheen niet in Nederland aan de heffing van vennootschapsbelasting waren onderworpen. In de Nederlandse fiscale openingsbalans zullen de activa en passiva dan gewaardeerd worden op de waarde in het economisch verkeer.

Voor de dividendbelasting is evenmin een regeling getroffen voor de grensoverschrijdende inbound omzetting. Indien de grensoverschrijdende omzetting niet gepaard gaat met een feitelijke verplaatsing van de leiding van de vennootschap naar Nederland, ligt het niet voor de hand dat er een Nederlandse dividendbelastingclaim ontstaat, tenzij de vestigingsplaatsfictie van artikel 1 lid 3 Wet DB 1965 van toepassing wordt (zie over de vestigingsplaatsficties par. 2.5 hierna).

Gaat de grensoverschrijdende inbound omzetting wel gepaard met verplaatsing van de feitelijke leiding van de vennootschap naar Nederland, zou, langs de kaders die nu gelden voor de juridische fusie van artikel 3a lid 5 Wet DB, moeten worden voorzien in een step-up (of step-down), om zo te voorkomen dat bestaande buitenlandse reserves in de heffing van Nederlandse dividendbelasting of bronbelasting (vanaf 2024) worden betrokken.

2.4. Inkomstenbelasting / heffing bij aandeelhouders

Voor de in Nederland woonachtige/gevestigde aandeelhouders van omgezette rechtspersonen zou kunnen worden voorzien in doorschuifregelingen, zoals nu voor de juridische fusie is opgenomen in artikel 3.57 en artikel 4.41 lid 3 Wet IB en artikel 13k Wet Vpb.

Voor niet in Nederland woonachtige/gevestigde aandeelhouders van omgezette rechtspersonen met zetelverplaatsing is naar onze mening het heffings- en invorderingskader van de conserverende aanslag voor aanmerkelijkbelanghouders bij emigratie van toepassing (artikel 2.8 en artikel 7.5 leden 5 of 7 Wet IB en artikel 25 lid 8 IW), ingeval door de omzetting de buitenlandse belastingplicht eindigt. De Orde zou het op prijs stellen indien dat wordt bevestigd.

In de omgekeerde situatie, waarin door de omzetting buitenlandse belastingplicht ontstaat, moet worden voorzien in een step-up of step-down van de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen om te voorkomen dat bestaande buitenlandse reserves uiteindelijk in de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting worden betrokken. In dit kader wijst de Orde erop dat in de huidige wetgeving niet zonder meer duidelijk is of een step-up/down wordt verleend, ingeval buitenlandse belastingplicht ontstaat door verplaatsing van de feitelijke leiding van een in het buitenland gevestigde vennootschap naar Nederland. Deze omissie kan nu eveneens worden rechtgezet.

2.5. Vestigingsplaatsficties

Voor het juist kunnen duiden van de fiscale gevolgen bij een grensoverschrijdende omzetting mét verplaatsing van de feitelijke leiding naar het buitenland komt het de Orde voor dat daarbij dient te worden vastgelegd of en hoe de vestigingsplaatsficties van artikel 2 lid 5 Wet Vpb, artikel 1 lid 3 Wet DB, artikel 1.3 Wet BB en artikel 4.35 Wet IB uitwerken. In het Besluit van 19 maart 2019, nr. 2019-30576⁶ is het standpunt ingenomen dat bij een outbound omzetting de Nederlandse vennootschap voor toepassing van de Wet Vpb wordt geacht in Nederland te zijn gevestigd krachtens artikel 2 lid 5 Wet Vpb en deze vestigingsplaatsfictie alleen eindigt als de rechtspersoonlijkheid eindigt.

Aangezien in het (concept)wetsvoorstel, net zoals in de Richtlijn, is geregeld dat bij de grensoverschrijdende omzetting de rechtsvorm van een vennootschap, zonder te worden ontbonden of zonder in vereffening te gaan, wordt omgezet in een kapitaalvennootschap die onder het recht van een andere lidstaat valt, zal dat laatste niet aan de orde zijn. Hoewel dit niet uitdrukkelijk volgt uit voornoemd Besluit, gaat de Orde ervan uit dat bij handhaving van dit standpunt hetzelfde uitgangspunt heeft te gelden ten aanzien van de andere vestigingsplaatsficties. In het verlengde hiervan ligt het naar de mening van de Orde dan voor de hand dat in geval van een grensoverschrijdende inbound omzetting, waarbij dus een naar het recht van een andere lidstaat opgerichte vennootschap wordt omgezet in een Nederlandse kapitaalvennootschap, de vestigingsplaatsficties van artikel 2 lid 5 Wet Vpb, artikel 1 lid 3 Wet DB artikel 1.3 Wet BB en artikel 4.35 Wet IB niet van toepassing zijn.

⁶ Staatscourant 2019 nr. 17207.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

In dat geval zal dus geen sprake zijn van een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap, ongeacht zijn statutaire vestiging in Nederland.

Het hierboven verwoorde standpunt ten aanzien van de toepassing van de vestigingsplaatsficties is naar de mening van de Orde wel een belemmering van de EU-rechtelijke vrijheid van vestiging. Gelet op het feit dat de omgezette vennootschap in outboundsituaties in het geheel niet meer door Nederlands recht wordt beheerst, en voorts gelet op de in de Richtlijn, het consultatievoorstel en andere regelingen opgenomen waarborgen, zijn er andere, meer proportionele middelen om de Nederlandse belastingclaim zeker te stellen. De Orde verzoekt om in de memorie van toelichting in te gaan op deze problematiek en eventueel het bestaande standpunt te heroverwegen.

2.6. Fiscale transactietijdstip

Bij een grensoverschrijdende verrichting zal steeds het fiscaal relevante transactietijdstip moeten worden vastgesteld. Als hoofdregel geldt dat het fiscale transactietijdstip het moment is waarop de verrichting van kracht wordt. Dubbele heffing of dubbele niet-heffing zou kunnen ontstaan voor zover een van de betrokken jurisdicties voorziet in fiscale terugwerkende kracht van de transactie, terwijl de andere betrokken jurisdictie deze fiscale terugwerkende kracht niet kent. De Orde vraagt in dit kader om een regeling te treffen die dergelijke situaties stroomlijnt, bijvoorbeeld door fiscale terugwerkende kracht toe te staan, voor zover de andere betrokken jurisdictie aan de verrichting ook deze terugwerkende kracht verleent.

2.7. Invordering

Wanneer op grond van artikel 15c en/of artikel 15d Wet Vpb sprake is van heffing bij een grensoverschrijdende verrichting, zou de onmiddellijke invordering daarvan in beginsel in strijd komen met de vrijheid van vestiging. De artikelen 25a en 25b IW voorzien voor die gevallen in uitstel van betaling.

De exitheffing bij grensoverschrijdende omzettingen wordt gedekt door de bewoordingen van artikel 25b IW (belastingenschuldige is de omgezette rechtspersoon). Bij grensoverschrijdende fusie en splitsing zijn belastingenschuldige en verkrijgende rechtspersoon daarentegen niet dezelfde. Uit de parlementaire toelichting bij artikel 25a IW kan worden opgemaakt dat bij juridische fusie en splitsing de uitstelregeling toepassing vindt. In de parlementaire toelichting bij artikel 25b IW is echter niet op de toepassing van deze bepaling bij juridische fusie of splitsing ingegaan. Gelet op de vergelijkbare bewoordingen van beide uitstelregelingen ligt het naar de mening van de Orde voor de hand dat artikel 25b IW ook kan worden toegepast op exitheffingen bij juridische fusie of splitsing.

De Orde vraagt om dit in de memorie van toelichting van het uiteindelijke wetsvoorstel te bevestigen.

3. Tot slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie en zal deze ook op haar eigen website publiceren.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen