

Reactie naar aanleiding van het wetsvoorstel ‘Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen’, enkele fiscale aspecten en knelpunten.

Pieter van den Brande (student Fiscaal Recht, Universiteit Leiden)

In het kader van mijn scriptie doe ik onderzoek naar fiscale aspecten van grensoverschrijdende omzettingen. In deze reactie ga ik in het kort in op enkele fiscale aspecten en knelpunten bij grensoverschrijdende omzettingen, waarmee de wetgever mijns inziens rekening dient te houden voor invoering van de definitieve civielrechtelijke wet. De onderstaande punten zien alleen op fiscale knelpunten bij grensoverschrijdende omzettingen die plaats kunnen vinden op grond van de voorgestelde wettekst/Richtlijn 2019/2121.¹

1. Fiscale gevolgen omzetting voor het om te zetten lichaam

Richtlijn 2019/2121 ziet blijkens Bijlage II van die richtlijn enkel op omzettingen van en naar kapitaalvennootschappen. Wat betreft Nederlandse belastingplicht zullen deze omzettingen hierom gelijk worden behandeld met de omzetting tussen B.V. en N.V. Los van de vraag of art. 28a VPB van toepassing is op grensoverschrijdende omzettingen, zullen omzettingen die plaatsvinden op grond van Richtlijn 2019/2121 niet geraakt worden door de ficties van dat artikel, omdat omzettingen tussen N.V. en een B.V. ook niet geraakt worden door die ficties. Wat betreft een mogelijke exit bestrijken art. 15c VPB, 15d VPB en art. 25b IW mijns inziens reeds de exit in combinatie met een grensoverschrijdende omzetting.

In de voorgestelde wettekst/Richtlijn 2019/2121 zie ik dus geen aanleiding voor aanpassing van de wet VPB t.a.v. de grensoverschrijdende omzetting.²

2. Vestigingsplaatsficties

Uit de wetsgeschiedenis volgt dat de vestigingsplaatsficties van art. 2 lid 5 en art. 1 lid 3 DB van toepassing blijven na een grensoverschrijdende omzetting. In het Europese recht zie ik geen grondslag die aan de toepassing van die artikelen in de weg zou staan. De vestigingsplaatsficties, de daaruit voortvloeiende aangifteverplichting en kans op dubbele belastingheffing, zijn geen van allen een belemmering van de vrijheid van vestiging. De vestigingsplaatsfictie is slechts een discriminatie te nadele van naar Nederlandse opgerichte lichamen. Zij worden ongunstiger behandeld dan lichamen die naar het recht van andere lidstaten zijn opgericht.

3. Antimisbruiktoets met fiscale implicaties

Op grond van art. 2:335l lid 8 BW geeft de notaris geen attest af als de grensoverschrijdende omzetting is opgezet voor onrechtmatige of frauduleuze doeleinden die leiden tot of gericht

¹ Op grond van de vrijheid van vestiging zijn mijns inziens reeds meer vormen van grensoverschrijdende omzettingen mogelijk dan op grond van de voorgestelde wettekst. Deze omzettingen leveren meer fiscale knelpunten op dan omzettingen op grond van richtlijn 2019/2121.

² Aanpassing van art. 28a VPB is wel geboden t.a.v. grensoverschrijdende omzettingen die kunnen plaatsvinden op grond van de vrijheid van vestiging.

zijn op ontduiking of omzeiling van Unie- of nationaal recht, of voor criminele doeleinden. Op grond van vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie is hier mede sprake van in geval van een volstrekt kunstmatige constructie die tot doel heeft belasting te ontwijken.³ Het weglaten van de fiscale toets uit de definitieve versie van Richtlijn 2019/2121 betekent dus niet dat het attest nooit op fiscale gronden geweigerd kan worden. In de memorie van toelichting wordt niet ingegaan op de fiscale kant van deze antimisbruiktoets. De wetgever doet er goed aan om dit verder uit te werken. Mogelijk kan de belastingdienst naast de notaris een rol spelen bij het afgeven van het attest. Overigens acht ik de kans dat er een grensoverschrijdende omzetting op grond van de Richtlijn 2019/2121 tot doel heeft belasting te ontwijken in het licht van punt 1 en 2 bijzonder klein.

4. MAP-tiebraker

In 2017 is de oude feitelijke leiding tie-braker in het OESO-modelverdrag vervangen door een MAP-tiebraker. Deze MAP-tiebraker is ook een optie van het MLI. In geval van dubbele woonplaats wordt de verdragswoonplaats in onderling overleg (Mutual Agreement Procedure) door de verdragsstaten bepaald. Nederland is voortvarend geweest in het doorvoeren van de MAP-tiebraker in zijn nieuwe belastingverdragen en via het MLI.

Er bestaat een zekere samenloop tussen de MAP-tie-braker en grensoverschrijdende omzettingen: in bijna alle lidstaten van de EU kunnen vennootschapsrechtelijke kenmerken – meestal oprichting of registratie – leiden tot fiscaal inwonerschap. Zo zijn naar Nederlands opgerichte lichamen altijd binnenlandsbelastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Niet alleen het verplaatsen van de feitelijke leiding, maar ook het verplaatsen van de statutaire zetel kan dus fiscaal inwonerschap teweeg brengen en zo mogelijk meer dubbele woonplaatsen doen ontstaan. Een toename van het aantal grensoverschrijdende omzettingen, kan dus ook een toename van het aantal MAP-tiebrakers voor de fiscus betekenen. Ook betekent dit vaker rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen.

Overigens wordt in veel lidstaten de leer erop nagehouden dat een enkel juridisch aanknopingspunt voor inwonerschap in de nationale wet zoals oprichting of registratie, niet de facto leidt tot verdragsinwonerschap. Een juridisch aanknopingspunt zoals oprichting zou niet kwalificeren als enige andere soortgelijke omstandigheid in de zin van art. 4 lid 1 OESO-modelverdrag, omdat een (feitelijke) territoriale verbinding ontbreekt.⁴ De belastingdienst dient rekening te houden met een andere uitleg van verdragsinwonerschap door de fiscale autoriteiten van andere lidstaten.

Een mogelijke oplossing is het niet van toepassing laten zijn van de vestigingsplaatsfictie voor belastingverdragen. Zo kan belastingheffing van zwevend vermogen gewaarborgd blijven, terwijl de vestigingsplaatsfictie niet meer leidt tot verdragsinwonerschap.⁵

³ HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 (*Cadbury Schweppes*).

⁴ Zie Roland Ismer/Katharina Blank, in Reimer & Rust (ed.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed. (2021), Article 4 at m.no. 60-67.

⁵ Zie Gooijer in Stevens & Van de Streek, *De toekomst van de vennootschapsbelasting* 2019/11.6