



Vennootschapsbelasting. Artikel 28a; omzetting rechtspersoon

4 april 2011

Nr. BLKB2011/511M

Landelijk kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit bevat het beleid met betrekking tot artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Het vorige besluit (CPP2005/2571M) is op de volgende punten aangepast:

De samenloop met innovatiebox, opwaarderingreserve en deelnemingsverrekening is geregeld (conform de regeling bij juridische fusie). De mogelijkheid van vooruitwenteling van verliezen over het omzettingstijdstip is opgenomen in de voorwaarden. Aanvullende toelichting is opgenomen over omzetting van een BV in een coöperatie, over buitenlandse omzettingen, over omzetting van gedeeltelijk belaste stichtingen en verenigingen en over de samenloop met fiscale eenheid.

1. Inleiding

In artikel 18 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt aan rechtspersonen de mogelijkheid geboden om zich om te zetten in een andere rechtsvorm. Voor de heffing van de vennootschaps-, inkomsten- en dividendbelasting zijn de gevolgen van de omzetting geregeld in artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Civielrechtelijk eindigt het bestaan van de rechtspersoon niet. Fiscaalrechtelijk echter wordt krachtens het eerste lid van artikel 28a de rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd. Hierbij wordt het vermogen geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden, die dat vervolgens geacht worden te hebben ingebracht in de andere rechtspersoon. Het tweede lid van artikel 28a verklaart het eerste lid mede van toepassing voor de heffing van de inkomstenbelasting en de dividendbelasting. Vervolgens geeft het derde lid de Minister de bevoegdheid op verzoek afwijkingen van het eerste en het tweede lid toe te staan. In dit besluit geef ik een nadere invulling aan de fiscale behandeling van een omzetting.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

De Wet Vpb: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

De om te zetten rechtspersoon: de in artikel 28a van de Wet Vpb bedoelde rechtspersoon vóór de omzetting

De omgezette rechtspersoon: de in artikel 28a van de Wet Vpb bedoelde rechtspersoon na de omzetting

Het omzettingstijdstip: het tijdstip vanaf wanneer de onderneming van de om te zetten rechtspersoon geacht wordt rechtstreeks voor rekening en risico van de omgezette rechtspersoon te zijn uitgeoefend

BW: Burgerlijk Wetboek

NV: naamloze vennootschap

BV: besloten vennootschap

2.1. De op grond van artikel 28a, derde lid, van de Wet Vpb te stellen voorwaarden

Hierna geef ik voorwaarden weer die ik in de regel zal stellen bij de omzetting in een NV of BV van een andere rechtsvorm. Met nadruk wijs ik erop dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat deze zullen worden gewijzigd en/of aangevuld al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het individuele geval.

1. De omgezette rechtspersoon treedt met betrekking tot al hetgeen in het kader van de omzetting is verkregen in de plaats van de om te zetten rechtspersoon.
2. Indien onmiddellijk voorafgaand aan het omzettingstijdstip bij de om te zetten rechtspersoon een saldo aanwezig is als bedoeld in artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb, gaat dit saldo over op de omgezette rechtspersoon.
3. Indien onmiddellijk voorafgaand aan het omzettingstijdstip bij de om te zetten rechtspersoon een opwaarderingreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba van de Wet Vpb, treedt de omgezette rechtspersoon in de plaats van de om te zetten rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingreserve.
4. De aanspraak op deelnemingsverrekening van de om te zetten rechtspersoon gaat over op de omgezette rechtspersoon.
5. De aanspraak op verrekening van voor het omzettingstijdstip geleden verliezen door de om te zetten rechtspersoon gaat over op de omgezette rechtspersoon.



6. De na het omzettingstijdstip geleden verliezen van de omgezette rechtspersoon kunnen binnen de in artikel 20 van de Wet Vpb bedoelde termijn worden verrekend met winsten van de om te zetten rechtspersoon.
7. Voor de ter zake van de omzetting toegekende aandelen in het aandelenkapitaal van de omgezette rechtspersoon wordt voor de heffing van de dividendbelasting als gestort kapitaal aangemerkt: het door de leden als zodanig in de coöperatie ingebrachte vermogen, dan wel het bij de oprichting van de stichting of vereniging gestorte kapitaal. De omzetting wordt niet aangemerkt als een storting van kapitaal.
8. De aandeelhouders van de omgezette rechtspersoon, stellen voor de bepaling van de fiscale winst hun bij de omzetting verkregen aandelen te boek voor hetzelfde bedrag als waarvoor hun lidmaatschapsrechten in de oorspronkelijke rechtspersoon bij hen te boek stonden, welk bedrag zij als aanschaffingskosten van de verkregen aandelen zullen aanmerken.
9. Voor de aandeelhouders van de omgezette rechtspersoon, die direct voorafgaand aan de omzetting een aanmerkelijk belang hebben in de om te zetten rechtspersoon als bedoeld in artikel 4.6 van de Wet IB 2001, wordt als verkrijgingsprijs als bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen aangemerkt de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang in de om te zetten rechtspersoon.
10. Voor de aandeelhouders voor wie de verkregen aandelen een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet Vpb vormen, geldt als opgeofferd bedrag het bedrag dat als zodanig gold voor hun lidmaatschapsrecht in de om te zetten rechtspersoon.

De hiervoor genoemde voorwaarden 8 tot en met 10 worden niet gesteld bij de omzetting van verenigingen en stichtingen.

2.2. Subjectgebonden aanspraken en verplichtingen

Het liquidatiekarakter dat artikel 28a van de Wet Vpb toekent aan de omzetting brengt mee dat de aan het subject van de om te zetten rechtspersoon verbonden aanspraken en verplichtingen verloren gaan met zijn fiscale liquidatie. Omwille van de door de fiscale begeleiding beoogde neutraliteit wordt in de voorwaarden onder andere geregeld dat de omgezette rechtspersoon ook deze aan het subject van de om te zetten rechtspersoon verbonden fiscale aanspraken en verplichtingen continueert (zie de innovatiebox, de opwaarderingsreserve, de deelnemings- en verliesverrekening)

2.3. Step-up bij omzetting gedeeltelijk belaste stichting of vereniging in BV

Een stichting of vereniging is slechts belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven. Een BV is (kort gezegd) belastingplichtig voor haar gehele vermogen. Heeft een stichting of vereniging ook ander vermogen dan ondernemingsvermogen dan gaat bij omzetting naar een BV dit 'onbelaste' vermogen over naar de belaste sfeer. Dit wordt niet anders als de BV op grond van voorwaarde 1. in de plaats treedt van de stichting of de vereniging. Met betrekking tot het belaste deel van het stichtings- of verenigingsvermogen gaat de BV verder met de bij de stichting of vereniging in aanmerking genomen fiscale boekwaarden (bij toepassing van voorwaarde 1). Wat betreft het onbelaste deel van het stichtings- of verenigingsvermogen geldt voor de BV als fiscale kostprijs de waarde in het economische verkeer ten tijde van de (fictieve) verkrijging.

3. Het omzettingstijdstip

Het omzettingstijdstip wordt gesteld op de datum waarop de notariële akte van omzetting, als bedoeld in artikel 18, tweede lid, onderdeel c, van Boek 2 BW, wordt verleden of – indien belastingplichtige hierom verzoekt – op de aanvang van het boekjaar waarin de omzetting plaatsvindt, mits:

- de in artikel 18, tweede lid, onderdeel c, van Boek 2 BW bedoelde akte binnen twaalf maanden na dit tijdstip wordt verleden; en
- daarbij geen (incidenteel) fiscaal voordeel wordt beoogd of behaald.

4. Fiscale gevolgen deelgerechtigden; aanvullende opmerkingen

- a. Indien de leden/aandeelhouders bij de omzetting, anders dan waarvan bij de in onderdeel 2 weergegeven voorwaarden is uitgegaan, wel een kapitaalstorting doen, worden het gestorte kapitaal van de BV, de verkrijgingsprijs en het opgeofferde bedrag voor het aandelenbezit, resp. de deelneming in de BV en de boekwaarde van de aandelen in de BV uiteraard met het bedrag daarvan verhoogd.
- b. Bij de omzetting kan zich de situatie voordoen dat de gerechtigdheid van de deelgerechtigden tot het vermogen van de omgezette rechtspersoon na de omzetting anders is dan vóór de omzetting, dan wel dat pas na de omzetting deze deelgerechtigdheid ontstaat. Afhankelijk van de rechtsbetrekking waarin deze deelgerechtigden vóór de omzetting tot de om te zetten rechtspersoon stonden, zal een vermogenstoename in de heffing dienen te worden betrokken, hetzij als winst uit



onderneming, hetzij als loon, hetzij als resultaat uit een werkzaamheid, dan wel als schenking. In deze situaties zal de verkrijgingsprijs, c.q. het opgeofferde bedrag worden verhoogd met het bedrag dat ter zake van dit voordeel bij de omzetting in de heffing is betrokken.

- c. Voor zover door de deelgerechtigden geen daadwerkelijke storting plaatsvindt, blijft het in de vennootschap aanwezige aandelenkapitaal ongewijzigd. Dit laatste vindt zijn bevestiging in de jurisprudentie van de Hoge Raad, ondermeer in het arrest van 20 juni 1956, nr. 12 790 (BNB 1956/244).
- d. Onder omstandigheden kunnen leden-natuurlijke personen/ ondernemers van de om te zetten rechtspersoon hun bij de omzetting verkregen aandelen, in overeenstemming met het wettelijke systeem en de daarop gewezen jurisprudentie, overbrengen naar hun privé-vermogen. Dit aspect staat ter beoordeling van de bevoegde inspecteur. Wel merk ik hierbij op dat deze overbrenging dan plaatsvindt tegen de waarde in het economische verkeer. Daarbij wordt het verschil tussen deze waarde en het bedrag waarvoor de aandelen, met inachtneming van voorwaarde e, te boek zijn gesteld, tot hun winst gerekend.

5. Omzetting van een coöperatie (of onderlinge waarborgmaatschappij) in een stichting

Artikel 28a van de Wet Vpb geldt niet voor de omzetting van een vereniging in een stichting. Ik keur goed dat de omzetting van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij in een stichting ook wordt beschouwd als de omzetting van een vereniging in een stichting. Ook een dergelijke omzetting valt hierdoor buiten de werking van artikel 28a van de Wet Vpb.

Deze goedkeuring geldt niet voor coöperaties of onderlinge waarborgmaatschappijen met een in aandelen verdeeld kapitaal.

Voor de volledigheid merk ik nog het volgende op over de gevolgen van deze goedkeuring.

Ook zonder de werking van artikel 28a van de Wet Vpb is onder omstandigheden afrekening verplicht (geheel of gedeeltelijk). Bij de omzetting van een coöperatie in een stichting kan zich namelijk een daling van het ondernemingsvermogen voordoen die niet wordt veroorzaakt door de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Een dergelijke vermogensdaling moet bij de bepaling van de winst – als het bedrag van de gezamenlijke voordelen verkregen uit onderneming – worden gecorrigeerd (tegen de waarde in het economische verkeer).

Een dergelijke bedrijfsvreemde vermogensdaling doet zich voor bij de omzetting van een coöperatie in een stichting indien en voorzover het vermogen niet volledig bestaat uit materieel ondernemingsvermogen. Voor dit niet tot een materiële onderneming behorende vermogen is de stichting immers niet belastingplichtig en een coöperatie wel.

6. Omzetting van een BV in een coöperatie

Verzoeken om toepassing van artikel 28a, derde lid, van de Wet Vpb op de omzetting van een BV in een coöperatie worden afgewezen voor wat betreft de dividendbelasting. Dit omdat bij een dergelijke omzetting een eventuele dividendbelastingclaim verloren gaat. Voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting is fiscale begeleiding wel mogelijk.

Wat betreft het dividendbedrag dat voor de dividendbelasting in aanmerking moet worden genomen merk ik op dat dit gebaseerd moet worden op de waarde in het economische verkeer van het BV vermogen, zonder aftrek van vennootschapsbelasting. Voor de vennootschapsbelasting is immers vrijstelling verleend, zodat deze de (fictieve) liquidatie-uitkering niet vermindert. Dat de (latente) vennootschapsbelasting in het kader van deze vrijstelling wordt doorgeschoven naar de coöperatie doet hier niet aan af.

Indien echter de omzetting niet in overwegende mate is ingegeven door fiscale overwegingen acht ik dit buiten aanmerking blijven van de vennootschapsbelasting een onbedoelde hardheid van overwegende aard en ben ik bereid met toepassing van de zogenoemde hardheidsclausule goed te keuren dat de naar de coöperatie doorgeschoven vennootschapsbelasting in mindering komt op de voor de dividendbelasting in aanmerking te nemen liquidatie-uitkering (en wel voor de geschatte contante waarde).

7. Buitenlandse omzettingen

Artikel 28a regelt uitdrukkelijk alleen de fiscale gevolgen van rechtsvormzettingen op voet van artikel 18 BW en heeft als zodanig dan ook geen betrekking op omzettingen naar buitenlands recht. Voor de bepaling van de fiscale gevolgen van een buitenlandse omzetting zal dan ook – bij gebrek aan bijzondere regeling – van geval tot geval moeten worden beoordeeld welke rechtsgevolgen het betreffende buitenlands recht aan de omzetting verbindt en wat daarvan – naar Nederlands fiscaal recht – de belastingconsequenties zijn. Indien bijvoorbeeld de betreffende buitenlandse omzetting een zodanig karakter heeft dat het bestaan van de belastingplichtige niet wordt beëindigd en zijn vermogen ongewijzigd blijft, betekent dit voor de vennootschapsbelasting dat een belastbaar feit ontbreekt en fiscale begeleiding niet nodig is. Dit is anders bij omzettingen die het bestaan van de belastingplichtige beëindigen. Deze zijn wel belastbaar feit voor de vennootschapsbelasting. Artikel 15d van de



Wet Vpb verplicht dan immers tot zogenoemde eindafrekening. Indien materieel de situatie echter ongewijzigd is gebleven en enkel en alleen naar de vorm zich een verandering heeft voorgedaan ben ik niettemin op verzoek bereid een fiscaal neutrale begeleiding te bieden. Hiertoe strekkende verzoeken dienen te worden ingediend bij de bevoegde inspecteur en worden door hem vergezeld van zijn ambtsbericht aan mij doorgestuurd.

8. Samenloop met fiscale eenheid

Als een om te zetten rechtspersoon moedermaatschappij is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting leidt de omzetting in beginsel tot verbreking van de fiscale eenheid. Artikel 28a, eerste lid, stelt de omzetting immers gelijk aan liquidatie. Bij fiscale begeleiding op voet van artikel 28a, derde lid, wordt door mij goedgekeurd (onder aanvullende voorwaarden) dat de fiscale eenheid niet verbreekt.

9. Afdoening verzoeken door de inspecteur

Ik verleen de inspecteur een algemene toestemming tot het namens mij afdoen van verzoeken om toepassing van artikel 28a, derde lid, van de Wet Vpb op de omzetting van een coöperatie of volledig belaste stichting of vereniging in een naamloze vennootschap of besloten vennootschap op de voet van artikel 18 Boek 2 van het BW.

Deze algemene toestemming geldt niet indien de inspecteur van mening is dat:

1. het verzoek slechts kan worden ingewilligd onder het stellen van een of meer andere voorwaarden dan hierboven opgenomen onder punt 2, of
2. het verzoek moet worden afgewezen omdat niet voldaan is aan in de Wet Vpb gestelde eisen, of omdat heffing en/of invordering onvoldoende zijn verzekerd.

In de gevallen waarin de inspecteur op grond van de algemene toestemming het verzoek zelf kan afdoen neemt hij zijn beslissing door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking overeenkomstig de conceptbeschikking die als bijlage 2 is opgenomen bij dit besluit.

Indien het verzoek niet valt onder de hierboven verleende algemene toestemming zendt de inspecteur het verzoek, vergezeld van zijn ambtsbericht, door naar het Ministerie van Financiën, Directoraat-Generaal Belastingdienst/ Brieven en beleidsbesluiten.

10. Ingetrokken regeling

Het besluit van 9 maart 2006, nr. CPP2005/2571M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

11. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal met de bijlagen in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 4 april 2011

*De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*



BIJLAGE 1 BIJ HET BESLUIT VAN 4 APRIL 2011, NR. BLKB2011/511M

Voorwaarden voor de toepassing van artikel 28a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (omzetting)

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

de Wet Vpb: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

de om te zetten rechtspersoon: de in artikel 28a van de Wet Vpb bedoelde rechtspersoon vóór de omzetting;

de omgezette rechtspersoon: de in artikel 28a van de Wet Vpb bedoelde rechtspersoon na de omzetting;

het omzettingstijdstip: het tijdstip vanaf wanneer de onderneming van de om te zetten rechtspersoon geacht wordt rechtstreeks voor rekening en risico van de omgezette rechtspersoon te zijn uitgeoefend;

1. De omgezette rechtspersoon treedt met betrekking tot al hetgeen in het kader van de omzetting is verkregen in de plaats van de om te zetten rechtspersoon.
2. Indien onmiddellijk voorafgaand aan het omzettingstijdstip bij de om te zetten rechtspersoon een saldo aanwezig is als bedoeld in artikel 12b, zesde lid, van de Wet Vpb, gaat dit saldo over op de omgezette rechtspersoon.
3. Indien onmiddellijk voorafgaand aan het omzettingstijdstip bij de om te zetten rechtspersoon een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba van de Wet Vpb, treedt de omgezette rechtspersoon in de plaats van de om te zetten rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.
4. De aanspraak op deelnemingsverrekening van de om te zetten rechtspersoon gaat over op de omgezette rechtspersoon.
5. De aanspraak op verrekening van voor het omzettingstijdstip geleden verliezen door de om te zetten rechtspersoon gaat over op de omgezette rechtspersoon.
6. De na het omzettingstijdstip geleden verliezen van de omgezette rechtspersoon kunnen binnen de in artikel 20 van de Wet Vpb bedoelde termijn worden verrekend met winsten van de om te zetten rechtspersoon.
7. Voor de ter zake van de omzetting toegekende aandelen in het aandelenkapitaal van de omgezette rechtspersoon wordt voor de heffing van de dividendbelasting als gestort kapitaal aangemerkt: het door de leden als zodanig in de coöperatie ingebrachte vermogen, dan wel het bij de oprichting van de stichting of vereniging gestorte kapitaal. De omzetting wordt niet aangemerkt als een storting van kapitaal.
8. De aandeelhouders van de omgezette rechtspersoon, stellen voor de bepaling van de fiscale winst hun bij de omzetting verkregen aandelen te boek voor hetzelfde bedrag als waarvoor hun lidmaatschapsrechten in de oorspronkelijke rechtspersoon bij hen te boek stonden, welk bedrag zij als aanschaffingskosten van de verkregen aandelen zullen aanmerken.
9. Voor de aandeelhouders van de omgezette rechtspersoon, die direct voorafgaand aan de omzetting een aanmerkelijk belang hebben in de om te zetten rechtspersoon als bedoeld in artikel 4.6 van de Wet IB 2001, wordt als verkrijgingsprijs als bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen aangemerkt de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang in de om te zetten rechtspersoon.
10. Voor de aandeelhouders voor wie de verkregen aandelen een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet Vpb vormen, geldt als opgeofferd bedrag het bedrag dat als zodanig gold voor hun lidmaatschapsrecht in de om te zetten rechtspersoon.



BIJLAGE 2 BIJ HET BESLUIT VAN 4 APRIL 2011, NR. BLKB2011/511M

Inwilliging; beschikking met voorwaarden

Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>

Uw brief van:

Uw kenmerk:

<naam geadresseerde>

<adres>

<postcode + plaats>

Datum:

Ons kenmerk:

Onderwerp: Vennootschapsbelasting. Toepassing artikel 28a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Geachte <naam>,

Naar aanleiding van uw bovenvermelde brief deel ik u het volgende mee.

In uw brief verzoekt u vrijstelling van de heffing van vennootschapsbelasting ter zake van de omzetting van <naam van de omgezette rechtspersoon (fiscaal nummer)> te <vestigingsplaats> (hierna te noemen: omgezette rechtspersoon) op voet van artikel 18 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in het besluit met nummer BLKB2011/511M toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

BESLUIT:

- Op grond van artikel 28a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 willig ik uw verzoek in onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage I bij het besluit met nummer BLKB2011/511M (als bijlage bij deze beschikking gevoegd).
- Het omzettingstijdstip stel ik vast op <datum> .

Hoogachtend,

Belastingdienst/<Regio>/<kantoor>

De Inspecteur,

.....

Dit is een voor bezwaar vatbare beschikking. Als u het niet eens bent met deze beschikking kunt u binnen zes weken na dagtekening van deze beschikking een bezwaarschrift indienen bij de Belastingdienst. Het postadres staat op deze beschikking.

Een bezwaarschrift is tijdig ingediend indien het binnen de bezwaartermijn is ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn ter post is bezorgd en niet later dan één week na afloop van de termijn is ontvangen.

Bijlage: voorwaarden voor toepassing artikel 28a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969



BIJLAGE 3 BIJ HET BESLUIT VAN 4 APRIL 2011, NR. BLKB2011/511M

Ambtsbericht

Vraagstelling uit te brengen ambtsbericht, voor zowel verdwijnende rechtspersoon als verkrijgende rechtspersoon:

1. Volledige statutaire naam; feitelijke vestigingsplaats.
2. Oprichtingsdatum; fiscaal nummer en entiteitsnummer.
3. Boekjaar.
4. Te verrekenen verliezen.
5. Over te brengen of te verrekenen buitenlands resultaat.
6. Aanspraken op een saldo van de innovatiebox.
7. Aanspraken op een opwaarderingsreserve.
8. Aanspraken op deelnemingsverrekening.
9. Geplaatst en gestort aandelenkapitaal.
10. Wat is het gewenste omzettingstijdstip.
11. Wanneer wordt de omzettingssakte verleden.
12. Gegevens omtrent elementen waarover moet worden afgerekend.
13. Gegevens omtrent lopende verzoeken om toepassing van artikel 14, 14a, 14b en/of 15 van de Wet Vpb.
14. A) Is de termijn voor het geven van een beschikking ingevolge artikel 4:15 van de Awb opgeschort? Zo ja, om welke reden en gedurende welke periode?
B) Is een mededeling als bedoeld in artikel 4:14 van de Awb gedaan? Zo ja, welke nadere termijn is daarbij aangegeven?
15. Reden(en) waarom het verzoek niet op grond van de algemene toestemming op het kantoor kan worden afgedaan en andere bij de beoordeling van het verzoek mogelijk van belang zijnde punten.