



Vpb. Div.bel. Diverse fiscale gevolgen van zetelverplaatsing van een naar Nederlands recht opgericht lichaam

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen
Besluit van 19 maart 2019, nr. 2019-30576
De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten

Dit besluit vervangt het besluit van 5 februari 2018, nr. 2018-5551. Verduidelijkt is de instructie inzake alternatieve informatieverstrekking als wordt afgezien van jaarlijkse uitreiking van een aangiftebiljet. Ook is van de gelegenheid gebruik gemaakt om te attenderen op het voor zetelverplaatsing relevante arrest van 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47. Verder zijn een paar tekstuele verbeteringen aangebracht. Overigens is het besluit ongewijzigd.

1. Inleiding

Zetelverplaatsing van een naar Nederlands recht opgericht lichaam heeft fiscale gevolgen. Dit besluit bevat enkele standpunten over deze fiscale gevolgen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR Algemene wet inzake rijksbelastingen
Wet Vpb Wet op de vennootschapsbelasting 1969
IW Invorderingswet 1990

2. Het moment van zetelverplaatsing

Het moment van de verplaatsing van de werkelijke leiding ligt op het moment waarop de noodzakelijke voorbereidingshandelingen daadwerkelijk zijn uitgevoerd en derhalve kan worden vastgesteld dat de werkelijke leiding niet meer in Nederland wordt uitgeoefend. Het moment waarop het voorbereidingsbesluit tot zetelverplaatsing wordt genomen geldt nog niet als moment van zetelverplaatsing. De berekening van de eindafrekeningswinst (eventueel partieel, zie onderdeel 6) geschiedt naar dat latere moment.

Voor de definitie van het begrip "werkelijke leiding" wordt aangesloten bij de omschrijving die de Hoge Raad aan dit begrip heeft gegeven in zijn arrest van 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105¹, luidende: "Bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent".

3 Aangifteplicht

Als de werkelijke leiding van een naar Nederlands recht opgericht lichaam is verplaatst, blijft dit lichaam belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Voor de toepassing van de Wet Vpb wordt een naar Nederlands recht opgericht lichaam namelijk altijd geacht in Nederland te zijn gevestigd (krachtens artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb). Als belastingplichtige kan het lichaam ook na vertrek worden uitgenodigd tot het doen van aangifte (krachtens artikel 6 van de AWR). Het lichaam is gehouden de aangifte te doen volgens alle wettelijke regels (zoals artikel 8 van de AWR), dus met opgave van alle gevraagde gegevens en toezending van alle gevraagde bescheiden (zoals jaarstukken en dergelijke).

De bevoegdheid om ook na zetelverplaatsing uit te nodigen tot het doen van aangifte wordt door de inspecteur als volgt gebruikt.

Uitnodiging tot het doen van aangifte vindt plaats als ook na verplaatsing van de werkelijke leiding (mogelijk) een heffingsbelang of invorderingsbelang aanwezig blijft.

Als voorbeeld van een situatie waarin na emigratie een heffingsbelang aanwezig blijft noem ik de mogelijkheid dat inkomstenbelasting of dividendbelasting is verschuldigd ter zake van toekomstige

¹ met inachtneming van het verwante arrest van 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:47



dividenduitkeringen. Als voorbeeld van een invorderingsbelang na emigratie wijs ik op de situatie waarin uitstel van betaling is verleend voor, kort gezegd, eindafrekeningswinst (zie over dit uitstel ook onderdeel 6).

Als de inspecteur van mening is dat na verplaatsing van de werkelijke leiding geen heffings- of invorderingsbelang meer aanwezig is, kan hij besluiten om af te zien van het uitnodigen tot het doen van aangifte. Zodra bij het lichaam een heffingsbelang herleeft, zal de inspecteur de uitnodiging tot het doen van aangifte terstond kunnen hervatten. Indien de inspecteur besluit af te zien van het uitnodigen tot het doen van aangifte, deelt hij het lichaam schriftelijk mee over welke relevante toekomstige wijzigingen van omstandigheden de Belastingdienst geïnformeerd moet worden. Voorbeelden van dergelijke relevante wijzigingen van omstandigheden zijn: adreswijziging, rechtsvormwijziging, liquidatie of andere vormen van beëindiging van de vennootschap. Voor de volledigheid merk ik nog op dat een dergelijke verplichting tot melding van bepaalde wijzigingen niets afdoet aan de algemene verplichting van het lichaam om de inspecteur te verzoeken om uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte bij, kort gezegd, elke wijziging waardoor een belastingschuld ontstaat (bijvoorbeeld door een verdragswijziging).

3.1 Rechtsvormwijziging na zetelverplaatsing

Bij rechtsvormwijziging na verplaatsing van de werkelijke leiding naar het buitenland is onverminderd sprake van een naar Nederlands recht opgericht lichaam als de omzetting, krachtens het van toepassing zijnde civiele recht, het bestaan van het lichaam niet beëindigt. Na een dergelijke rechtsvormwijziging geldt voor het lichaam dan ook onverminderd dat het lichaam voor toepassing van de Wet Vpb wordt geacht in Nederland te zijn gevestigd (krachtens artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb). Deze zogenoemde vestigingsplaatsfictie eindigt slechts als de rechtspersoonlijkheid eindigt, door bijvoorbeeld liquidatie of door een omzetting die wel de persoon van het omgezette lichaam beëindigt, of zoals bij een in het kader van een juridische fusie verdwijnende rechtspersoon. Voor de volledigheid voeg ik hieraan toe dat voor het opgericht zijn naar Nederlands recht alleen de civielrechtelijke duiding van de omzetting relevant is en niet een eventueel afwijkende fiscale duiding.

4. Aansprakelijkheid belastingschulden na zetelverplaatsing

De persoon die met de verplaatsing van de werkelijke leiding is belast is hoofdelijk aansprakelijk voor de ten tijde van het vertrek verschuldigde belasting. Deze aansprakelijkheid geldt niet voor zover hij bewijst dat de niet voldoening van de belasting hem niet te wijten is (zie voor deze aansprakelijkheidsregel artikel 41 van de IW).

5. Trustmaatschappij als bestuurder

Als een buiten Nederland gevestigde trustmaatschappij optreedt als (mede)bestuurder van de vennootschap in de periode waarin de werkelijke leiding van de vennootschap zich nog in Nederland bevindt, is deze trustmaatschappij in Nederland buitenlands belastingplichtig (door (o.a) artikel 17a, onderdeel d, van de Wet Vpb). De Belastingdienst/kantoor Buitenland te Heerlen is bevoegd voor de behandeling van deze buitenlandse belastingplichtigen.

6. Eindafrekening ex artikel 15c en 15d van de Wet Vpb

De fiscale eindafrekeningswinst omvat naast de stille en fiscale reserves ook de aan de verplaatste onderneming toe te rekenen goodwill, alsmede de goodwill die aan de leiding is toe te rekenen. Over de zogenoemde partiële eindafrekening merk ik het volgende op:

- a. Bij de zetelverplaatsing waarbij een gedeelte van de onderneming in Nederland achterblijft zal partiële eindafrekening plaatsvinden.
- b. Als eerst (een deel van) de onderneming wordt verplaatst en vervolgens de werkelijke leiding, geschiedt eindafrekening bij verplaatsing van de werkelijke leiding. Alsdan vindt afrekening plaats over de volgende twee elementen.
 1. De stille reserves, de fiscale reserves en de goodwill die zijn begrepen in het ondernemingsgedeelte dat samen met de werkelijke leiding wordt verplaatst.
 2. De stille reserves, de fiscale reserves en de goodwill die zijn begrepen in het ondernemingsvermogen dat al eerder (dat wil zeggen vóórdat de werkelijke leiding en het resterende ondernemingsgedeelte werden overgebracht) naar het buitenland is verplaatst. Voor zover de claim van de Nederlandse fiscus al tot uitdrukking is gekomen in een lagere tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting, sinds 2012 in de vorm van een lagere objectvrijstelling, brengt de wet mee dat eindafrekening in zoverre achterwege blijft. Zolang immers niet de werkelijke leiding maar wel (een gedeelte van) de onderneming is verplaatst, vindt geen formele afrekening plaats maar komen de stille reserves en de goodwill tot uitdrukking in een lagere aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Bij de bepaling van de generale winst



worden geen afschrijvingen over overgebrachte stille reserves en goodwill in aanmerking genomen en bij de bepaling van de voorkomingswinst wel.

- c. (Partiële) eindafrekening zal ook plaatsvinden als de vennootschap geen materiële onderneming dreef (bijvoorbeeld een beleggingsmaatschappij).
- d. Voor de volledigheid wijs ik er op dat onder voorwaarden uitstel van betaling mogelijk is bij eindafrekening als gevolg van – kort gezegd – verplaatsing van de werkelijke leiding naar een lidstaat van de Europese Unie of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (artikel 25a van de IW).

6. Ingetrokken regeling

Het besluit van 5 februari 2018, nr. 2018-5551 is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking de dag na datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 15 maart 2019

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blicq,
hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*