



## Vennootschapsbelasting, artikel 28a Wet op de vennootschapsbelasting 1969; omzetting rechtspersoon (Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen)

Besluit van 30 maart 2022, nr. 2022-107231

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

*Dit besluit bevat het beleid met betrekking tot artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en is een actualisatie van het besluit van 3 april 2017, nr. 2017/116 (stcrt. 2017, 38087) dat laatstelijk is gewijzigd bij besluit van 9 oktober 2019, nr. 2019-17461 ( stcrt. 2019, 58240). Dit besluit bevat, naast redactionele wijzigingen nieuw beleid over de Regeling functionele valuta, terugwerking van het omzettingstijdstip en omzettingen waarbij buitenlands recht een rol speelt.*

### 1. Inleiding

Dit besluit bevat het beleid met betrekking tot artikel 28a Wet Vpb 1969. Het is een actualisatie van het besluit van 3 april 2017, nr. 2017/116 (stcrt. 2017, 38087) dat laatstelijk is gewijzigd bij besluit van 9 oktober 2019, nr. 2019-17461 (stcrt. 2019, 58240). Dit besluit bevat redactionele wijzigingen en het volgende nieuwe beleid:

- In bijlage 1 heb ik twee voorwaarden toegevoegd. Met deze voorwaarden regel ik dat de omgezette rechtspersoon in de plaats treedt van de om te zetten rechtspersoon voor de verrekening van voorheffingen en dat de omgezette rechtspersoon niet opnieuw de Regeling functionele valuta hoeft aan te vragen als de om te zetten rechtspersoon van deze regeling gebruik maakte.
- In onderdeel 3 heb ik toegevoegd dat terugwerking van het omzettingstijdstip alleen wordt verleend indien sprake is van een omzetting als bedoeld in artikel 28a, derde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- Mijn beleid en standpunten met betrekking tot omzettingen waarbij buitenlands recht een rol speelt, heb ik verduidelijkt en uitgebreid in de onderdelen 10 en 11. Hierbij geef ik in onderdeel 11.1 een nieuwe goedkeuring voor situaties waarbij de om te zetten rechtspersoon of de omgezette rechtspersoon een rechtspersoon is naar het recht van een lidstaat van de EU/EER.

Ten slotte heb ik de tekst van onderdeel 8 aangepast naar aanleiding van de invoering van de inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties.

#### 1.1 Opzet van het besluit

In paragraaf 2 licht ik de werking van artikel 28a Wet Vpb 1969 toe. In de paragrafen 3 tot en met 11 van dit besluit staat mijn beleid voor de toepassing van artikel 28a Wet Vpb 1969. Hier ga ik onder andere in op de voorwaarden die in het algemeen worden gesteld bij de fiscale begeleiding van de omzetting. Deze voorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 van dit besluit. Met nadruk wijs ik erop dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat de voorwaarden worden gewijzigd of aangevuld al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het geval.

In paragraaf 12 verleen ik een algemene toestemming aan de inspecteur tot het afdoen van bepaalde verzoeken om toepassing van artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969.

#### 1.2 Gebruikte begrippen en afkortingen

Bv  
BW  
De om te zetten rechtspersoon  
De omgezette rechtspersoon  
Het omzettingstijdstip

nv  
Wet Vpb 1969

Besloten vennootschap  
Burgerlijk Wetboek  
De in artikel 28a Wet Vpb 1969 bedoelde rechtspersoon vóór de omzetting  
De in artikel 28a Wet Vpb 1969 bedoelde rechtspersoon na de omzetting  
Het tijdstip vanaf wanneer de onderneming van de om te zetten rechtspersoon geacht wordt rechtstreeks voor rekening en risico van de omgezette rechtspersoon te worden uitgeoefend  
Naamloze vennootschap  
Wet op de vennootschapsbelasting 1969



## 2. Systematiek van de regeling

In artikel 18 van Boek 2 BW wordt aan rechtspersonen de mogelijkheid geboden 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 Wet Vpb 1969.

Civilrechtelijk eindigt het bestaan van de rechtspersoon niet bij een omzetting. Echter, voor de heffing van vennootschapsbelasting is in artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 bepaald dat de rechtspersoon wordt geacht te zijn geliquideerd (met uitzondering van enkele limitatief opgesomde vormen). Hierbij wordt het vermogen geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden, die vervolgens worden geacht dat vermogen te hebben ingebracht in de andere rechtspersoon. Artikel 28a, tweede lid, Wet Vpb 1969 verklaart het eerste lid mede van toepassing voor de heffing van de inkomstenbelasting en de dividendbelasting. Het derde lid geeft de Minister de bevoegdheid op verzoek afwijkingen van het eerste en het tweede lid toe te staan.

## 3. Het omzettingstijdstip (met eventuele terugwerking)

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. In afwijking hiervan keur ik het volgende goed.

### *Goedkeuring*

Op verzoek van belastingplichtige wordt het omzettingstijdstip gesteld 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; en
- geen winst in aanmerking wordt genomen als gevolg van artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969.

## 4. Voorwaarden bij omzetting in een nv of bv

In bijlage 1 geef ik de voorwaarden weer die ik in de regel zal stellen bij de omzetting in een nv of bv van een andere rechtsvorm. In zijn algemeenheid beogen de voorwaarden de fiscale positie van de rechtspersoon na de omzetting zo veel mogelijk gelijk te doen zijn aan die voor de omzetting. Deze zo volledig mogelijke fiscale voortzetting wordt primair geregeld door voorwaarde 1, die bepaalt dat de omgezette rechtspersoon in de plaats treedt van de om te zetten rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de omzetting is verkregen. Dit analoog aan de wettelijke regeling bij bedrijfsfusie, juridische fusie en (af)splitsing.

Indeplaatstreding ter zake van het verkregen vermogen is echter niet altijd (eenduidig) voldoende voor de gewenste fiscale voortzetting. Sommige fiscale aspecten zijn meer verbonden met het subject van de om te zetten rechtspersoon dan met het vermogen van dat subject. Voor deze zogenoemde (meer) subjectgebonden fiscale aspecten leidt de indeplaatstreding ter zake van verkregen vermogen niet tot de beoogde zo volledig mogelijke voortzetting van de fiscale positie of is deze voortzetting onduidelijk.

Om zo volledig mogelijke voortzetting zeker te stellen, heb ik naast de indeplaatstreding ter zake van het (fictief) verkregen vermogen in een aantal aanvullende voorwaarden de voortzetting geregeld van (meer) subjectgebonden aspecten. Deze aanvullende voorwaarden betreffen de innovatiebox, de opwaarderingsreserve, de fiscale eenheid, de earningsstrippingmaatregel, de aanspraak op verliesrekening, de deelnemingsverrekening, de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten, de verrekening van voorheffingen en de Regeling functionele valuta.

Tot slot heb ik voorwaarden opgenomen waarin een zo volledig mogelijke voortzetting wordt geregeld van de fiscale positie van de eventuele deelgerechtigden in de om te zetten rechtspersoon. Deze voorwaarden betreffen de dividendbelasting, de boekwaarde van de deelgerechtigdheid na omzetting, het aanmerkelijk belang en het opgeofferd bedrag bij aanwezigheid van een deelneming.

## 5. 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 drijft. 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 omzetting.<sup>1</sup>

## **6. Fiscale gevolgen deelgerechtigden; aanvullende opmerkingen**

In bijlage 1, onderdeel 'B. Voorwaarden met betrekking tot de deelgerechtigden' wordt geen rekening gehouden met kapitaalstortingen, wijziging van gerechtigdheid en sfeerovergang naar privévermogen. In de volgende paragrafen ga ik hierop in.

### **6.1 Kapitaalstortingen**

Indien de leden/aandeelhouders bij de omzetting, anders dan waarvan bij de in bijlage 1 weergegeven voorwaarden is uitgegaan, wel een kapitaalstorting doen, worden het gestorte kapitaal van de bv, de verkrijgingsprijs en het opgeofferde bedrag voor het aandelenbezit, respectievelijk de deelneming in de bv en de boekwaarde van de aandelen in de bv met het bedrag daarvan verhoogd.

### **6.2 Wijziging van gerechtigdheid**

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. Deze vermogenstoename kan hetzij als winst uit onderneming, hetzij als loon, hetzij als resultaat uit een werkzaamheid, dan wel als schenking in de heffing worden betrokken. 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.

Een vermogenstoename kan zich bijvoorbeeld voordoen als een stichting met positief vermogen (berekend naar de waarde in het economische verkeer) wordt omgezet in een bv. Als bij de omzetting van een stichting in een bv geen sprake is van een vermogenstoename, zal de verkrijgingsprijs c.q. het opgeofferde bedrag nihil zijn (stortingen door de aandeelhouder daargelaten).

Voor zover door de deelgerechtigden geen daadwerkelijke storting plaatsvindt, wijzigen de verkrijgingsprijs en het opgeofferde bedrag niet en blijft het in de vennootschap aanwezige aandelenkapitaal ongewijzigd (zie Hoge Raad 20 juni 1956, nr. 12.790; ECLI:NL:HR:1956:AY4119; BNB 1956/244).

### **6.3 Sfeerovergang naar privévermogen**

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 privévermogen. 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 tot hun winst gerekend het verschil tussen deze waarde en het bedrag waarvoor de aandelen, met inachtneming van de in bijlage 1 opgenomen voorwaarde 11, te boek zijn gesteld.

## **7. Omzetting van een coöperatie (of onderlinge waarborgmaatschappij) in een stichting**

Artikel 28a Wet Vpb 1969 bevat geen fictieve liquidatie voor een omzetting van een vereniging in een stichting. Voor een dergelijke omzetting geldt dus onverminderd de civiele regel dat omzetting het bestaan van de rechtspersoon niet beëindigt, waardoor de omzetting (in beginsel) geen aanleiding geeft tot fiscale afrekening. Ik vind het wenselijk dat hetzelfde geldt voor een omzetting van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij in een stichting, mits de om te zetten rechtspersoon geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft. Ik keur daarom het volgende goed.

### *Goedkeuring*

De omzetting van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij in een stichting wordt beschouwd als de omzetting van een vereniging in een stichting. Ook een dergelijke omzetting valt

<sup>1</sup> Dit geldt niet voor vermogen dat niet geactiveerd mag worden, zoals reeds aanwezige goodwill (zie in dezelfde lijn bijvoorbeeld Hoge Raad 21 november 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4447 en meer recent Hoge Raad 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV5002).



hierdoor buiten de werking van (onder andere) de liquidatiefictie van artikel 28a Wet Vpb 1969. Deze goedkeuring geldt niet voor coöperaties of onderlinge waarborgmaatschappijen met een in aandelen verdeeld kapitaal.

Voor de volledigheid merk ik nog op dat ook zonder de werking van artikel 28a Wet Vpb 1969 onder omstandigheden geheel of gedeeltelijke afrekening verplicht is. Door de omzetting kan namelijk vermogen de belaste sfeer verlaten, omdat een coöperatie belastingplichtig is voor haar gehele vermogen en een stichting alleen voor (kort gezegd) het vermogen waarmee een (materiële) onderneming wordt gedreven. Als vermogen hierdoor de belaste sfeer verlaat moet deze daling van belast vermogen worden gecorrigeerd tegen de waarde in het economische verkeer, omdat sprake is van niet door de bedrijfsuitoefening veroorzaakte vermogensachteruitgang.<sup>2</sup> Over eventueel in dit vermogen aanwezige stille reserves wordt dus fiscaal afgerekend, ook zonder de liquidatiefictie van artikel 28a Wet Vpb 1969.

## 8. Omzetting van een bv in een coöperatie

Verzoeken om toepassing van artikel 28a, derde lid, Wet Vpb 1969 op de omzetting van een bv in een coöperatie worden afgewezen voor wat betreft de dividendbelasting. Dit omdat door een dergelijke omzetting een eventuele dividendbelastingclaim verloren kan gaan. 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 contante waarde).

## 9. Samenloop fiscale eenheid en artikel 28a

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, Wet Vpb stelt de omzetting immers gelijk aan liquidatie. In bijlage 1 wordt door voorwaarde 4 geregeld dat de fiscale eenheid niet verbreekt. Voor de volledigheid merk ik daarbij op dat de voorwaarden van bijlage 1 betrekking hebben op de omzetting van Nederlandse rechtspersonen in een nv of bv. De in deze voorwaarden geregelde voortzetting van de fiscale eenheid geldt dus niet voor andere omzettingen. Voor andere omzettingen zal van geval tot geval worden beoordeeld of de fiscale eenheid in stand blijft (zie in dat kader ook de onderdelen 10.2 en 11.2).

## 10. Buitenlandsrechtelijke omzettingsregelingen niet onder reikwijdte artikel 28a Wet Vpb 1969

Ook het buitenlandse civiele recht kent vaak een regeling voor omzetting van de door het desbetreffende buitenlandse recht geregelde rechtsvormen. Het volgende voorbeeld illustreert de mogelijke samenloop van een dergelijke buitenlandsrechtelijke omzettingsregeling en de Nederlandse vennootschapsbelasting.

### *Voorbeeld*

Een besloten vennootschap naar Belgisch recht (hierna: Belgische besloten vennootschap) heeft een vaste inrichting in Nederland. Deze Belgische besloten vennootschap wordt omgezet in een naamloze vennootschap naar Belgisch recht (hierna: Belgische naamloze vennootschap), krachtens de omzettingsregeling van Boek 14 van het Belgische Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Voor de Wet Vpb 1969 worden de gevolgen van een dergelijke omzetting niet beheerst door artikel 28a Wet Vpb 1969. Artikel 28a Wet Vpb 1969 regelt immers uitdrukkelijk alleen de fiscale gevolgen van rechtsvormomzettingen op voet van artikel 2:18 BW en heeft als zodanig dan ook geen betrekking op omzettingen welke volledig worden beheerst door buitenlands recht. Voor de bepaling van de fiscale

<sup>2</sup> Artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 juncto artikel 3.8 Wet IB 2001.



gevolgen zal dan ook – bij gebrek aan een bijzondere regeling – van geval tot geval moeten worden beoordeeld welke rechtsgevolgen het betreffende buitenlandse recht aan de omzetting verbindt en wat daarvan – naar Nederlands fiscaal recht – de belastingconsequenties zijn

Het kan hierbij ook gaan om situaties waarin, anders dan in het voorbeeld, (i) de buitenlandse vennootschap in Nederland niet buitenlands belastingplichtig is maar binnenlands belastingplichtig of (ii) de buitenlandsrechtelijke omzetting betrekking heeft op de omzetting van een rechtsvorm van het desbetreffende buitenland in een rechtsvorm van een ander buitenland.

### **10.1 Fiscale gevolgen buitenlandsrechtelijke omzetting vergelijkbaar met artikel 2:18 BW**

In het gegeven voorbeeld van de omzetting van een Belgische besloten vennootschap in een Belgische naamloze vennootschap bepaalt het Belgische omzettingsrecht dat de rechtspersoonlijkheid blijft voortbestaan.<sup>3</sup> Gezien dit voortbestaan van de rechtspersoon en daarin besloten het ontbreken van een vermogensovergang of overdracht, is een dergelijke omzetting voor de Nederlandse vennootschapsbelasting geen belastbaar feit en als zodanig fiscaal geruisloos zonder dat daarvoor een specifieke regeling nodig is.

Hetzelfde geldt voor andere omzettingen krachtens een buitenlandsrechtelijke omzettingsregeling waarbij net als bij artikel 2:18 BW de omzetting het bestaan van de rechtspersoon niet beëindigt en vermogensovergang of overdracht ontbreekt.

Voor de volledigheid merk ik op dat dit onderdeel alleen betrekking heeft op de vennootschapsbelasting-, inkomstenbelasting- en dividendbelastinggevolgen van de omzetting. Eventuele bijkomende aspecten zoals een (eerdere) verplaatsing van de feitelijke leiding blijven hier buiten beschouwing.

### **10.2 Samenloop fiscale eenheid en buitenlandsrechtelijke omzettingsregeling vergelijkbaar met artikel 2:18 BW**

Als een buitenlandse rechtsvorm deel uitmaakt van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 Wet Vpb 1969 en wordt omgezet in een andere buitenlandse rechtsvorm krachtens een buitenlandse omzettingsregeling blijft door de omzetting de fiscale eenheid ongewijzigd als de buitenlandse omzettingsregeling net als bij artikel 2:18 BW de omzetting het bestaan van de rechtspersoon niet beëindigt en vermogensovergang of overdracht ontbreekt.

## **11. Omzetting van een vennootschap naar het recht van een lidstaat van de EU/EER in een nv of bv naar Nederlands recht en omgekeerd.**

Het Nederlandse recht kent geen regeling voor de omzetting van een Nederlandse rechtsvorm in een buitenlandse rechtsvorm, enkele uitzonderingen daargelaten.<sup>4</sup> Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in verschillende arresten strijdigheid met de vrijheid van vestiging aanwezig geacht bij bepaalde belemmeringen van omzetting van een vennootschap naar het recht van een lidstaat in een vennootschap naar het recht van een andere lidstaat.<sup>5</sup>

Voor de omzetting van een nv of bv naar Nederlands recht in een vennootschap naar het recht van een lidstaat van de EU/EER en omgekeerd is het onduidelijk wat de gevolgen zijn van deze jurisprudentie. Deze onduidelijkheid betreft ook de mogelijke samenloop met artikel 28a, Wet Vpb 1969.

Om de onduidelijkheid wat betreft artikel 28a Wet Vpb 1969 weg te nemen, volgt hieronder een goedkeuring. Tevens beschrijf ik wat de gevolgen zijn van deze goedkeuring voor het geval het lichaam deel uitmaakt van een fiscale eenheid.

Om misverstanden te voorkomen merk ik voor de volledigheid op dat gebruik van de goedkeuringen niet nodig is als de rechtspersoon op het moment van de omzetting niet (binnenlands of buitenlands) belastingplichtig is in Nederland.

### **11.1 Goedkeuring gelijkstelling met omzetting van een nv in een bv**

Ik keur voor zover nodig goed dat een omzetting die aan de hierna gestelde voorwaarden voldoet,

<sup>3</sup> Art. 14:2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

<sup>4</sup> Bijvoorbeeld die geregeld in de Wet vrijwillige zetelverplaatsing derde landen (Stb. 1994, 800) en de Rijkswet zetelverplaatsing door de overheid van rechtspersonen en instellingen (Stb. 1967, 257).

<sup>5</sup> Zie o.a. Hof van Justitie EU, 25 oktober 2017, C-106/16 (Polbud) en Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, nr. C-378/10 (Vale)



voor de toepassing van de inkomsten-, dividend- en vennootschapsbelasting wordt gelijkgesteld met de omzetting van een nv in een bv.

#### *Voorwaarden*

Deze goedkeuring geldt als het gaat om een omzetting van een rechtsvorm:

- naar het recht van een lidstaat van de EU/EER; en
- die zijn statutaire zetel, hoofdbestuur of hoofdvestiging binnen de EU/EER heeft; en
- die vergelijkbaar is met de Nederlandse nv of bv,

in een Nederlandse nv of bv, waarbij de omzetting plaatsvindt met behoud van rechtspersoonlijkheid. Deze goedkeuring is ook van toepassing in de omgekeerde situatie waarbij een Nederlandse nv of bv wordt omgezet in een hiervoor bedoelde rechtsvorm.

#### *Toelichting*

Door de gelijkstelling met de omzetting van een nv in een bv is de zogenoemde liquidatiefictie van artikel 28a Wet Vpb 1969 niet van toepassing en wordt de omzetting fiscaal niet beschouwd als een beëindiging van het bestaan van de belastingplichtige, noch als een wijziging van zijn vermogen. Door de gelijkstelling is een dergelijke omzetting geen belastbaar feit voor de inkomsten- dividend- en vennootschapsbelasting. Eventuele bijkomende aspecten zoals een (eerdere) verplaatsing van de feitelijke leiding blijven hier buiten beschouwing.

Voor de volledigheid wijs ik erop dat het Nederlandse recht uiterlijk met ingang van 31 januari 2023 grensoverschrijdende omzetting civielrechtelijk moet regelen overeenkomstig de Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen. Mijn hierboven geformuleerde beleid met betrekking tot de fiscale grensoverschrijdende omzetting zal opnieuw worden bekeken nadat de civielrechtelijke aanpassing aan Richtlijn (EU) 2017/1132 heeft plaatsgevonden.

### **11.2. Samenloop goedkeuring en fiscale eenheid**

Als een maatschappij die deel uitmaakt van een fiscale eenheid haar rechtsvorm omzet door een grensoverschrijdende omzetting als bedoeld in onderdeel 11.1 heeft deze omzetting geen gevolgen voor de fiscale eenheid.

## **12. 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, Wet Vpb 1969 op de omzetting van een coöperatie of (gedeeltelijk) belaste stichting of vereniging in een nv of bv op de voet van artikel 18 van Boek 2 BW.<sup>6</sup>

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 opgenomen in bijlage 1 bij dit besluit.
2. het verzoek moet worden afgewezen omdat niet voldaan is aan in de Wet Vpb 1969 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 de Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek, Cluster Vpb-IBwinst, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag.

## **13. Ingetrokken regeling**

Het besluit van 3 april 2017, nr. 2017/116 (stcrt. 2017, 38087) (laatstelijk gewijzigd bij besluit van 9 oktober 2019, nr. 2019-17461 (stcrt. 2019, 58240)) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

<sup>6</sup> Als een gedeeltelijk belaste stichting of vereniging zich omzet in een bv of nv dan houdt de inspecteur rekening met onderdeel 5 van dit besluit.



---

#### **14. Inwerkingtreding**

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

#### **15. Citeertitel**

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen.

Dit besluit wordt met de bijlagen in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 30 maart 2022*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*



---

## OVERZICHT BIJLAGEN:

- bijlage 1: Voorwaarden voor de toepassing van artikel 28a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969
- bijlage 2: Inwilliging; beschikking met voorwaarden
- bijlage 3: Ambtsbericht





## BIJLAGE 1. BIJ HET BELEIDSBESLUIT OMZETTING RECHTSPERSONEN

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

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

De om te zetten rechtspersoon	De in artikel 28a Wet Vpb 1969 bedoelde rechtspersoon vóór de omzetting
De omgezette rechtspersoon	De in artikel 28a Wet Vpb 1969 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 worden uitgeoefend
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

#### **A. Voorwaarden met betrekking tot de omgezette en de om te zetten rechtspersoon**

##### *Voorwaarde 1: Indeplaatstreding met betrekking tot verkregen vermogen*

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.

##### *Voorwaarde 2: Innovatiebox*

De omgezette rechtspersoon treedt voor de toepassing van de bepalingen inzake de innovatiebox in de plaats van de om te zetten rechtspersoon.

##### *Voorwaarde 3: Opwaarderingsreserve*

Als onmiddellijk voorafgaand aan het omzettingstijdstip bij de om te zetten rechtspersoon een opwaarderingsreserve aanwezig is als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, treedt de omgezette rechtspersoon in de plaats van de om te zetten rechtspersoon met betrekking tot deze opwaarderingsreserve.

##### *Voorwaarde 4: Fiscale eenheid met om te zetten rechtspersoon als moedermaatschappij*

- Voor de toepassing van artikel 15 Wet Vpb 1969 en het Besluit fiscale eenheid 2003 beëindigt de omzetting niet het bestaan van de rechtspersoon en blijft in zoverre artikel 28a, eerste lid, Wet Vpb 1969 buiten beschouwing.
- De vorige volzin blijft buiten aanmerking indien zich tussen de aanvang van het boekjaar waarin artikel 18 van Boek 2 van het BW toepassing vindt en het tijdstip van het verlijden van de omzetting zelf andere rechtshandelingen hebben voorgedaan die zouden hebben geleid tot beëindiging van de fiscale eenheid tussen de omgezette rechtspersoon en haar dochtermaatschappijen.
- Voor de toepassing van artikel 15 Wet Vpb 1969 treedt vanaf het omzettingstijdstip de omgezette rechtspersoon in de plaats van de om te zetten rechtspersoon als moedermaatschappij van de fiscale eenheid.

##### *Voorwaarde 5: Earningsstripping*

De aanspraak van de om te zetten rechtspersoon op voortwenteling van rentesaldi op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969 gaat over op de omgezette rechtspersoon.

##### *Voorwaarde 6: Verliesverrekening*

- De aanspraak op verrekening van vóór het omzettingstijdstip geleden verliezen door de om te zetten rechtspersoon gaat over op de omgezette rechtspersoon.
- De na het omzettingstijdstip geleden verliezen van de omgezette rechtspersoon kunnen binnen de in artikel 20 Wet Vpb 1969 bedoelde termijn worden verrekend met winsten van de om te zetten rechtspersoon.

##### *Voorwaarde 7: Deelnemingsverrekening*

De omgezette rechtspersoon treedt in de plaats van de om te zetten rechtspersoon wat betreft het saldo bedoeld in artikel 23c, zevende lid, Wet Vpb 1969 (deelnemingsverrekening).



---

### *Voorwaarde 8: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten*

De omgezette rechtspersoon treedt in de plaats van de om te zetten rechtspersoon wat betreft het saldo bedoeld in artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb 1969 (verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten).

### *Voorwaarde 9: Voorheffingen*

De omgezette rechtspersoon treedt in de plaats van de om te zetten rechtspersoon wat betreft het saldo bedoeld in artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969 (verrekening van voorheffingen).

### *Voorwaarde 10: Functionele valuta*

De omgezette rechtspersoon treedt in de plaats van de om te zetten rechtspersoon wat betreft de Regeling functionele valuta. Hierdoor hoeft de omgezette rechtspersoon geen nieuwe beschikking functionele valuta aan te vragen.

## **B. Voorwaarden met betrekking tot de deelgerechtigden**

### *Voorwaarde 11: Dividendbelasting*

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.

### *Voorwaarde 12: Boekwaarde*

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.

### *Voorwaarde 13: Aanmerkelijk belang*

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 Wet IB 2001, wordt als verkrijgingsprijs als bedoeld in artikel 4.21 Wet IB 2001 van de bij de omzetting verkregen aandelen aangemerkt de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang in de om te zetten rechtspersoon.

### *Voorwaarde 14: Opgeofferd bedrag*

Voor de aandeelhouders voor wie de verkregen aandelen een deelneming in de zin van artikel 13 Wet Vpb 1969 vormen, geldt als opgeofferd bedrag het bedrag dat als zodanig gold voor hun lidmaatschapsrecht in de om te zetten rechtspersoon.



---

## BIJLAGE 2. BIJ HET BELEIDSBESLUIT OMZETTING RECHTSPERSONEN

### Inwilliging; beschikking met voorwaarden

#### TEKSTBLOK OP TE NEMEN IN DOOR INSPECTEUR TE NEMEN BESCHIKKING

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 Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen toegestaan een beslissing te nemen op uw verzoek.

#### BESLUIT:

- Op grond van artikel 28a, derde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 willig ik uw verzoek in onder het stellen van de voorwaarden zoals opgenomen in bijlage 1 bij het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen (als bijlage bij deze beschikking gevoegd).
- Het omzettingstijdstip stel ik vast op <datum><sup>7</sup>

EINDE IN TE VOEGEN TEKSTBLOK

---

<sup>7</sup> Zie voor de mogelijkheid van terugwerking paragraaf 3 van het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen.



---

## BIJLAGE 3. BIJ HET BELEIDSBESLUIT OMZETTING RECHTSPERSONEN

### Ambtsbericht

Vraagstelling uit te brengen ambtsbericht

1. Naam.
2. Wat is het gewenste omzettingstijdstip?
3. Wanneer wordt de omzettingsakte verleden?
4. Gegevens omtrent elementen waarover moet worden afgerekend.
5. Gegevens omtrent lopende verzoeken om toepassing van artikel 14, 14a, 14b en/of 15 Wet Vpb 1969.
6. 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?
7. 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.