

Reactie internetconsultatie ‘Fiscaal flankerende maatregelen grensoverschrijdende verrichtingen’

Amsterdam, 1 december 2025

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie ‘Fiscaal flankerende maatregelen grensoverschrijdende verrichtingen’ (hierna: de internetconsultatie) en geeft hierbij graag een reactie.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van goede wetgeving die rechtszekerheid en rechtsbescherming biedt en bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, handhaafbare en uitvoerbare wetgeving.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

prof. mr. dr. Arco Bobeldijk
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



1. Inleiding

De NOB is verheugd dat de thans voorgestelde fiscaal flankerende maatregelen die verband houden met de omzetting van rechtspersonen niet zijn beperkt tot de omzettingen van de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid in kapitaalvennootschappen naar het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie of Europese Economische Ruimte en andersom, zoals voortvloeit uit de Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen, zijnde de implementatie van de EU-richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen (Mobiliteitsrichtlijn)¹, maar dat de voorgestelde fiscaal flankerende maatregelen tevens zien op andere omzettingen die mogelijk zijn op basis van buitenlands recht of het EU-recht.

Het verheugt de NOB eveneens dat de gevolgen van een omzetting voor de heffing van inkomstenbelasting en dividendbelasting, die op dit moment zijn geregeld in de Wet VPB 1969, in aanvulling op de voorgestelde regeling in de Wet VPB 1969, expliciet zullen worden geregeld in de Wet IB 2001 en Wet DB 1965 zelf. Daarbij valt het de NOB wel op dat in de internetconsultatie niets is geregeld dan wel is opgemerkt over de gevolgen van een omzetting voor de Wet BB 2021. De NOB denkt daarbij met name aan de gevolgen van een omzetting voor de Wet BB 2021 op dividenden alsmede aan de invloed van een omzetting op de vestigingsplaatsfictie van artikel 1.3 lid 1 Wet BB 2021. De NOB verzoekt daarom in het uiteindelijk in te dienen wetsvoorstel en de bijbehorende toelichting ook in te gaan op de fiscale gevolgen van een omzetting voor de heffing van de conditionele bronbelasting.

2. Reactie per onderwerp

2.1 Ontbreken gevolgen zetelverplaatsing

Uit de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) volgt dat het concept wetsvoorstel zich enkel richt op de fiscale gevolgen van omzettingen en niet op de gevolgen van een feitelijke zetelverplaatsing. Daarover wordt opgemerkt dat het grensoverschrijdende karakter van een omzetting als zodanig geen betrekking heeft op de fiscale vestigingsplaats van de vennootschap: *“Dit wordt namelijk bepaald naar de plaats van feitelijke leiding, ook wel de plaats van werkelijke leiding genoemd.”* De toelichting gaat daarbij voorbij aan het feit dat ook de statutaire zetel een omstandigheid is die van belang kan zijn bij de bepaling van (verdrags)inwonerschap.

¹ Richtlijn (EU) 2019/2121 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2019 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen.



Daarnaast heeft de NOB in haar reactie op de internetconsultatie van de Wet implementatie grensoverschrijdende omzettingen van 7 maart 2022² al op gewezen dat, hoewel de bepalingen uit de Mobiliteitsrichtlijn niet vereisen dat de om te zetten vennootschap tevens haar activiteiten uit de lidstaat van vertrek moet overbrengen naar de lidstaat van bestemming, dit niet wegneemt 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 Meer in het algemeen constateert de NOB dat een omzetting juist ook gepaard kan gaan, en veelal ook gepaard zal gaan, met een verplaatsing van de werkelijke leiding waardoor het waardevol zou zijn indien in de toelichting bij het uiteindelijke wetsvoorstel toch zal worden ingegaan op de samenloop van een omzetting en een feitelijke zetelverplaatsing. Bezien vanuit het perspectief met dit voorstel aan de praktijk duidelijkheid en rechtszekerheid te bieden, komt het de NOB voor dat dit eveneens van belang is ten aanzien van een grensoverschrijdende omzetting met zetelverplaatsing, zowel wat betreft de grensoverschrijdende outbound omzetting met zetelverplaatsing als de grensoverschrijdende inbound omzetting met zetelverplaatsing.

De NOB merkt op dat meer toelichting ook gewenst is voor het geval dat een Nederlandse vaste inrichting ontstaat op het moment van de verplaatsing van de werkelijke leiding en de omzetting, waarbij de omzetting niet onder de uitzonderingen valt van het voorgestelde artikel 28a lid 2 Wet VPB 1969. Terwijl voor artikel 15c Wet VPB 1969 een partiële eindafrekening geldt, lijkt artikel 28a Wet VPB 1969 te leiden tot een volledige eindafrekening.

2.1.1 Grensoverschrijdende outbound omzetting

In haar voornoemde commentaar van 7 maart 2022 heeft de NOB er al op gewezen dat ingeval van een grensoverschrijdende outbound omzetting met zetelverplaatsing de volledige heffingsbevoegdheid voor Nederland, ondanks de in de toelichting beoogde ongewijzigde toepassing van de vestigingsplaatsfictie van artikel 2 lid 5 Wet VPB 1969, niet zonder meer gehandhaafd blijft op basis van een toepasselijk belastingverdrag met de (lid)staat van bestemming.⁴

² <https://www.nob.net/publicaties/nob-wettelijke-regeling-grensoverschrijdende-juridische-fusies-splitsingen-en-omzettingen-welkom-maar-te-beperkt/>

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 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 Hoge Raad 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5259, BNB 1994/163.



Naar de mening van de NOB zou voor de heffing van vennootschapsbelasting voor de om te zetten rechtspersoon aansluiting moeten worden gezocht bij de regeling van artikel 14b Wet VPB 1969 (juridische fusie) en de artikelen 15c en 15d Wet VPB 1969, waarbij ter zake van de invordering de regeling van artikel 25b IW 1990 kan worden toegepast voor zover de omzetting leidt tot daadwerkelijke heffing.

De NOB merkt ook op dat een omzetting van een rechtspersoon in een buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvorm is uitgezonderd van de liquidatiefictie indien de buitenlandse rechtsvorm in Nederland is gevestigd (voorgesteld artikel 28a lid 2 sub e Wet VPB 1969 jo. artikel 2 lid 1 sub h Wet VPB 1969). Een omzetting in een buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvorm die na de omzetting niet in Nederland is gevestigd, is niet uitgezonderd en zal volledig in de heffing worden betrokken. Ook in dit geval is naar de mening van de NOB de regeling van artikel 15c Wet VPB 1969 (partiële eindafrekening) beter geschikt om de gevolgen voor de Wet VPB 1969 te bepalen.

Voor wat betreft de heffing van dividendbelasting zal naar de mening van de NOB een grensoverschrijdende outbound omzetting (naar een met een bv of nv vergelijkbare rechtsvorm) met zetelverplaatsing niet tot heffing van dividendbelasting leiden. Een dergelijke grensoverschrijdende outbound omzetting zal niet anders behandeld moeten worden dan een outbound zetelverplaatsing of een outbound juridische fusie, waarvoor de Wet DB 1965 momenteel evenmin een eindafrekeningsbepaling kent. De NOB verzoekt deze lezing te bevestigen in de MvT bij het uiteindelijke wetsvoorstel. Indien, zoals blijkt uit de toelichting is beoogd, de vestigingsplaatsfictie in de dividendbelasting van artikel 1 lid 3 Wet DB 1965 na een outbound omzetting met zetelverplaatsing van toepassing zou blijven (zie ook hierna), blijft de Nederlandse dividendbelastingclaim, althans volgens Nederlands belastingrecht, na omzetting van een Nederlandse nv of bv ook bij een feitelijke zetelverplaatsing behouden. 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

2.1.2. Grensoverschrijdende inbound omzetting

Voor wat betreft de gevolgen van een grensoverschrijdende inbound omzetting met zetelverplaatsing voor de vennootschapsbelasting zullen deze naar de mening van de NOB vooral worden bepaald door het totaalwinstbeginsel van artikel 3.8 Wet IB 2001 jo. artikel 8 lid 1 Wet VPB 1969. 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.

⁵ Artikel 10 lid 5 OESO-modelverdrag, art. 10 OESO-modelverdrag (Hoge Raad 28 februari 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB0296, *BNB* 2001/295), artikel 21 OESO-modelverdrag of artikel 29 lid 9 OESO-modelverdrag.



In het vorenstaande is voor sommige situaties gewezen op de noodzaak van aanvullende regelingen. Maar, ook indien voor bepaalde heffingen in hiervoor besproken situaties naar de mening van de NOB geen separate regelingen nodig zouden zijn, zou een bevestiging van de geschetste fiscale gevolgen wel de gewenste duidelijkheid bewerkstelligen. In zoverre beveelt de NOB aan ook expliciet hier aandacht aan te besteden in de MvT bij het uiteindelijke wetsvoorstel.

2.2 Vestigingsplaatsficties

De staatssecretaris geeft in de MvT op de internetconsultatie zijn visie op de toepassing van de vestigingsplaatsficties bij *outbound* grensoverschrijdende omzettingen. Volgens de staatssecretaris blijft een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat wordt omgezet in een rechtsvorm naar het recht van een andere staat voor fiscale doeleinden kwalificeren als een naar Nederlands recht opgericht lichaam, zolang de omzetting civielrechtelijk niet leidt tot beëindiging van dat lichaam.⁶ De vestigingsplaatsficties – zoals opgenomen in artikel 2 lid 5 Wet VPB 1969, artikel 4.35 Wet IB 2001, artikel 1 lid 3 Wet DB 1965 en artikel 1.3 lid 1 Wet BB 2021 – blijven in dergelijke gevallen derhalve onverkort van toepassing, aldus de staatssecretaris.

De NOB merkt op dat het antwoord op de vraag of de vestigingsplaatsficties na een omzetting voortduren in de literatuur geen uitgemaakte zaak is.⁷ Er bestaat discussie of de ficties door zouden moeten werken naar het nieuwe lichaam (historische benadering) dan wel niet zouden moeten doorwerken (dynamische benadering).¹¹ Argumenten voor de dynamische benadering zijn onder meer dat de band met Nederland is verbroken en dat de vennootschap wordt beheerst door het vennootschapsrecht van de andere staat.⁸ Ook de Commissie Vennootschapsrecht heeft hier eerder bij stilgestaan in haar advies over de Implementatiewet richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen. Zij heeft daarin gesuggereerd om de reikwijdte van de vestigingsplaatsficties te herzien en deze ficties van toepassing te verklaren op rechtsvormen waarvan het bestaan door Nederlands recht wordt beheerst (i.e. in lijn met de dynamische benadering).⁹

⁶ MvT, p. 9-10. Zie ook het Besluit van 19 maart 2019, nr. 2019-30576 (Staatscourant 2019, nr. 17207), par. 3.1.

⁷ Zie ook E. Boomsluiters, 'Consultatie fiscaal flankerende maatregelen grensoverschrijdende verrichtingen', *NLF* 2025/2340.

⁸ Voor voorstanders van een historische benadering zie onder andere J.J. van den Broek, 'Grensoverschrijdende omzettingen van vennootschappen', *WFR* 2018/114 en de Redactie Vakstudie-Nieuws (V-N 2025/49.5, zij menen dat het standpunt van de staatssecretaris juist is). Onder andere Van Gelder en Brandsma & De Vries zijn voorstander van een dynamische benadering (zie G.C.F. van Gelder, 'De grensoverschrijdende omzetting: fiscaal al geregeld?', *WFR* 2012/3; R.P.C.W.M. Brandsma en R.J. de Vries, 'Grensoverschrijdende inbound en outbound omzetting (deel 2)', *WFR* 2017/137).

⁹ Een dergelijke aanpassing zou volgens de Commissie Vennootschapsrecht tot gevolg hebben dat bij outbound grensoverschrijdende omzettingen van een Nederlandse nv of bv in een buitenlandse (EU/EER) rechtsvorm het



De NOB kan de suggestie van de Commissie Vennootschapsrecht volgen en constateert dat deze aansluit bij de reden voor de introductie van de vestigingsplaatsfictie, namelijk het onder de Nederlandse vennootschapsbelasting laten vallen van lichamen die door Nederlands recht worden beheerst.¹⁰

Los hiervan vraagt de NOB zich af of het niet in ieder geval overwogen zou kunnen worden om enige vestigingsplaatsficties (statisch en/of dynamisch) buiten toepassing te laten in situaties waarin op grond van een toepasselijk belastingverdrag is vastgesteld dat de verdragswoonplaats in het andere verdragsland ligt op basis van de feitelijke leiding van de betreffende vennootschap, dan wel op basis van een *mutual agreement procedure* tussen de bevoegde autoriteiten onder het betreffende belastingverdrag. Onder deze benadering zou Nederland in die gevallen afzien van de toepassing van de vestigingsplaatsfictie.

De NOB is van mening dat voornoemde benadering een sluitend systeem tot gevolg heeft en bovendien minder vragen en spanningen zou oproepen met betrekking tot verdragssituaties en het EU-recht dan het huidige systeem. Dit sluit aan bij de opmerkingen van de NOB in de internetconsultatie over de Wet implementatie grensoverschrijdende omzettingen van 7 maart 2022, waarin werd gesuggereerd dat de historische benadering in *outbound*-situaties een belemmering kan vormen voor de EU-rechtelijke vrijheid van vestiging.¹¹ De benadering zorgt er daarnaast voor dat de oorspronkelijke gedachte achter de vestigingsplaatsficties – het voorkomen van misbruik – gewaarborgd blijft (i.e. in niet-verdragssituaties blijven zij van toepassing¹²), terwijl in verdragssituaties waarin de bestaande vestigingsplaatsficties arbitrair uitpakken of tot onwenselijke gevolgen leiden (met name op het moment dat er Nederlandse heffing is zonder enige band van de belasting- of inhoudingsplichtige met Nederland die die heffing rechtvaardigt),¹³ deze ongewenste effecten worden voorkomen.

lichaam niet langer als fictief binnenlands belastingplichtige of inhoudingsplichtige zou worden aangemerkt. Omgekeerd zou bij een 'inbound' omzetting de in een Nederlandse nv of bv omgevormde voormalig buitenlandse rechtspersoon vanaf het moment van omzetting wél als fictief binnenlands belastingplichtige en inhoudingsplichtige kunnen worden aangemerkt.

¹⁰ J. Verburg, *Vennootschapsbelasting (Fiscale Handboeken nr. 4)*, Deventer: Wolters Kluwer 2000, par. 3.3.2.

¹¹ Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen, 7 maart 2022, p. 7.

¹² Een voorbeeld van een niet-verdragssituatie waarin de vestigingsplaatsficties van toepassing blijven, is de situatie waarin een naar Nederlands recht opgerichte nv wordt omgezet in een buitenlandse rechtsvorm en vervolgens nergens op basis van haar feitelijke leiding als verdragsinwoner wordt aangemerkt, dan wel uitsluitend als inwoner van een laagbelastende jurisdictie wordt behandeld, al dan niet na omzetting naar een rechtsvorm in die jurisdictie.

¹³ Een voorbeeld van een dergelijke arbitraire situatie is dat door toepassing van de bestaande vestigingsplaatsficties een naar Italiaans recht opgericht lichaam dat wordt omgezet in een Nederlandse rechtsvorm en vervolgens



De NOB verzoekt de staatssecretaris dan ook om het bovenstaande te heroverwegen en hierop in te gaan in het in te dienen wetsvoorstel en de bijbehorende toelichting.

2.3 Fiscale eenheid

In het verlengde van het vorenstaande verzoekt de NOB om in de MvT bij het uiteindelijke wetsvoorstel in te gaan op de gevolgen van een grensoverschrijdende outbound omzetting voor een bestaande fiscale eenheid. Naar de mening van de NOB zou een outbound omzetting zonder verplaatsing van de feitelijke leiding van een in fiscale eenheid (VPB) gevoegde vennootschap niet moeten leiden tot ontvoeging mits is omgezet in een voor de voeging in een fiscale eenheid, hetzij als moeder hetzij als dochter, kwalificerende rechtsvorm. In andere gevallen zou potentieel de regeling van artikel 40 Besluit Fiscale Eenheid 2003 (zetelverplaatsingen) kunnen worden toegepast.

2.4 Verlengstukwinst coöperatie

Het is de NOB opgevallen dat de omzetting van een bv in een coöperatie onder de uitzonderingen is opgenomen omdat er, aldus de MvT, geen risico is op claimverlies omdat de coöperatie een onbeperkt belastingplichtig lichaam is. In de literatuur is er echter al op gewezen dat zich hierbij wel een heffingslek kan voordoen, omdat de winst uit de bij de bv opgebouwde stille reserves, fiscale reserves en goodwill bij de coöperatie zou kunnen worden opgenomen in de aftrekbare uit te keren verlengstukwinst.¹⁴

Dit is opmerkelijk nu juist bij een juridische fusie met een coöperatie als verkrijgende rechtspersoon op grond van standaardvoorwaarde 11 de verlengstukwinstregeling bij de coöperatie geen toepassing vindt op winsten ontstaan door realisatie van stille reserves in vermogensbestanddelen, goodwill, alsmede op winsten uit fiscale reserves, die voorafgaand aan omzetting reeds tot het vermogen van de verdwijnende entiteit behoorden. Ook hier zou het wenselijk zijn voor de praktijk indien aan dit aspect in de MvT bij het uiteindelijke wetsvoorstel aandacht wordt besteed.

2.5 Dividendbelasting omzetting BV in coöperatie

Uit de toelichting op het wetsvoorstel (voorbeeld 2 MvT) volgt dat er bewust voor is gekozen de omzetting van een BV in een coöperatie voor de dividendbelasting niet uit te zonderen van de liquidatiefictie, omdat een mogelijk claimverlies kan ontstaan. Dit is een voortzetting van het huidige beleid. De NOB ziet dat in het geval de coöperatie niet kwalificeert als houdstercoöperatie claimverlies zou kunnen ontstaan.

opnieuw in een buitenlandse rechtsvorm, anders wordt behandeld dan een lichaam dat oorspronkelijk naar Nederlands recht is opgericht en daarna in dezelfde buitenlandse rechtsvorm wordt omgezet. Op grond van de bestaande oprichtingsficties worden deze twee buitenlandse lichamen verschillend behandeld voor Nederlandse fiscale doeleinden.

¹⁴ E. Boomsluiter, 'Consultatie fiscaal flankerende maatregelen grensoverschrijdende verrichtingen', *NLF* 2025/2340.



Ook voorzover de lidmaatschapsrechten van de houdstercoöperatie geen kwalificerende lidmaatschapsrechten zijn, ontstaat mogelijk claimverlies. Dit is inherent aan een tijdstipbelasting en hetzelfde effect treedt op wanneer een houdstercoöperatie niet langer als zodanig kwalificeert. Daarbij is de eerste vorm van claimverlies te voorkomen door een omzetting van een vennootschap in een coöperatie slechts van de liquidatiefictie uit te zonderen indien de coöperatie (binnen een redelijke periode) niet als houdstercoöperatie kwalificeert. De tweede vorm van claimverlies is te voorkomen door de liquidatiefictie slechts uit te zonderen indien voor de omzetting alle aandeelhouders in de vennootschap een belang houden zoals beschreven in artikel 4 lid 2 sub b Wet DB 1965. Ook is een delegatiebepaling een mogelijkheid (zie onderdeel 2.7 hieronder). Een topholding reorganisatie van een BV naar coöperatie gaat in veel gevallen gepaard met de uitbreiding van aansturingsactiviteiten in Nederland.

Gezien de mogelijkheden om het claimverlies in situaties van omzettingen van BV(achtigen) in coöperatie(achtigen) te beperken tot situaties die inherent zijn aan het systeem van de wet, vraagt de NOB te heroverwegen de omzetting van een rechtsvorm in een coöperatie ook voor de dividendbelasting te faciliteren, eventueel slechts op verzoek en onder toepassing van een antimisbruikvoorbehoud waarbij het verzoek om fiscale begeleiding bij omzetting van een bv in coöperatie niet wordt toegewezen in gevallen waarin zich claimverlies dreigt voor te doen (zie ook 2.7 hierna).

2.6 Samenloop wetsvoorstel Modernisering personenvennootschappen

De NOB merkt op dat in de internetconsultatie in zijn geheel niet wordt ingegaan op de samenloop van het onderhavige wetsvoorstel met het wetsvoorstel 'Modernisering personenvennootschappen'. Het wetsvoorstel Modernisering personenvennootschappen introduceert de openbare personenvennootschap, die rechtspersoonlijkheid heeft en fiscaal transparant blijft.

In het voorgestelde artikel 7:821 BW zal een regeling worden opgenomen voor de omzetting van een openbare personenvennootschap in een bv, nv, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging of stichting en andersom. In algemene zin merkt de NOB op dat het, onder meer gelet op de rechtszekerheid, wenselijk is om de verhouding tussen het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel Modernisering personenvennootschappen expliciet toe te lichten.¹⁵

Eén van de concrete situaties waar het ontbreken van een verwijzing naar het wetsvoorstel Modernisering personenvennootschappen in het onderhavige wetsvoorstel vragen oproept is in het kader van het voorgestelde artikel 28a lid 2 sub f Wet VPB 1969.

¹⁵ Vgl. E. Boomsluiters, 'Consultatie fiscaal flankerende maatregelen grensoverschrijdende verrichtingen', *NLF* 2025/2340.





In deze bepaling wordt een uitzondering van de omzettingficties geregeld voor rechtspersonen die direct voor de omzetting als fiscaal transparant worden aangemerkt, omdat (getuige de MvT) de drie omzettingficties in dat geval overbodig dan wel niet van toepassing zijn. De NOB merkt hierbij op dat op grond van het voorgestelde artikel 28a lid 2 Wet VPB 1969 en het voorgestelde artikel 1.12 lid 2 Wet IB 2001 voor de vennootschapsbelastingplichtige respectievelijk inkomstenbelastingplichtige participanten in dat geval ook een uitzondering op de omzettingficties geldt. De NOB verwijst in dit kader naar het voorbeeld in de annotatie op de onderhavige internetconsultatie in *NLF 2025/2340*. In dit voorbeeld gaat het om een fiscaal transparante personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid, met een Nederlandse onderneming en twee Nederlandse natuurlijke personen als vennoten. Stel dat deze personenvennootschap wordt omgezet in een zelfstandig belastingplichtige kapitaalvennootschap. Vóór de omzetting worden de Nederlandse vennoten belast in box 1, maar na de omzetting wordt de onderneming gedreven door de kapitaalvennootschap en zijn de voormalige Nederlandse vennoten AB-houders geworden.

De NOB deelt niet alleen de mening van de auteur in de genoemde NLF annotatie dat in de bovenstaande situatie een overdrachtsfictie voor de vennoten in combinatie met een doorschuifregeling op zijn plaats zou zijn, maar merkt ook op dat deze fiscale behandeling afwijkt van de voorgestelde fiscale behandeling bij de omzetting van een openbare personenvennootschap in een nv of bv naar aanleiding van het wetsvoorstel Modernisering personenvennootschappen. Laatstgenoemd voorstel voorziet namelijk wél in een fictieve eindafrekening en doorschuiffaciliteit voor zowel de omzetting van een openbare personenvennootschap naar een bv/nv als andersom.¹⁶ De NOB herhaalt in dit kader bovenstaand verzoek om de samenhang tussen het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel Modernisering personenvennootschappen nader toe te lichten.

2.7 Ontbreken delegatiebepaling

Op grond van het huidige artikel 28a lid 1 Wet VPB 1969 wordt bij de omzetting van een rechtspersoon in een andere rechtsvorm, de rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd en haar vermogen te hebben uitgekeerd aan de deelgerechtigden naar de mate van hun gerechtigdheid. Het vermogen van de andere rechtsvorm wordt geacht daarin te zijn ingebracht. Artikel 28a lid 2 Wet VPB 1969 bepaalt vervolgens dat hetzelfde geldt voor de heffing van inkomsten- en dividendbelasting. In de MvT wordt voorgesteld om de delegatiebepaling zoals opgenomen in het huidige artikel 28a lid 3 Wet VPB 1969 te laten vervallen.

¹⁶ De NOB verwijst naar haar eerdere reactie op de internetconsultatie 'Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen' van 10 februari 2023 voor nader commentaar op de fiscale begeleiding van omzettingen van of naar een openbare personenvennootschap.





Op grond van die delegatiebepaling heeft de inspecteur de mogelijkheid om, op verzoek van de belastingplichtige, af te wijken van de bepalingen in artikel 28a lid 1 en lid 2 Wet VPB 1969, mits aan specifieke voorwaarden wordt voldaan. Deze regels zijn momenteel opgenomen in het Beleidsbesluit omzetting rechtspersonen.

De reden die voor het vervallen van de delegatiebepaling wordt gegeven is dat de uitzonderingen op de omzettingssficties nu wettelijk worden vastgelegd, namelijk in het voorgestelde artikel 28a lid 2 Wet VPB 1969. De NOB merkt in dit kader op dat alhoewel de uitzonderingen in het voorgestelde artikel 28a lid 2 Wet VPB 1969 ruim zijn geformuleerd, er zeker nog situaties denkbaar zijn die niet onder de wettelijk geregelde uitzonderingen vallen. Een voorbeeld hiervan is de omzetting van een (onbeperkt belastingplichtige) bv in een (beperkt belastingplichtige) stichting, zoals ook opgenomen in voorbeeld 4 uit de MvT.¹⁷ Zonder delegatiebepaling kan voor die situaties geen maatwerkoplossing worden geboden, wat onredelijk lijkt op het moment dat het gaat om situaties waarin (of, voorzover) geen claimverlies als gevolg van de omzetting ontstaat.¹⁸ De NOB merkt daarbij op dat een delegatiebepaling vergelijkbaar met het huidige artikel 28a lid 3 Wet VPB 1969 ervoor zorgt dat op verzoek afwijkingen *kunnen* worden toegestaan, maar dat de inspecteur daartoe nooit verplicht zal zijn. Om die reden stelt de NOB voor alsnog een delegatiebepaling op te nemen in het voorgestelde artikel 28a Wet VPB 1969.

2.8 Uitstel van betaling

Artikel 25a en 25b IW 1990 bevatten regelingen voor uitstel van betaling voor de verschuldigdheid van een exitheffing op grond van de Wet IB 2001 respectievelijk de Wet VPB 1969. Voor de Wet DB 1965 ontbreekt een dergelijke regeling in de Invorderingswet 1990, en evenmin is deze opgenomen in de Wet DB 1965 zelf. De NOB geeft de staatssecretaris daarom in overweging na te gaan of het wenselijk en passend is om ook voor de voorgenomen exitheffing in de Wet DB 1965 een vergelijkbare regeling in te voeren. Tevens verzoekt de NOB om in de toelichting expliciet in te gaan op de verenigbaarheid van de voorgestelde heffing bij een grensoverschrijdende omzetting met het EU-recht.

¹⁷ Zie ook E. Boomsluiters, 'Consultatie fiscaal flankerende maatregelen grensoverschrijdende verrichtingen', *NLF* 2025/2340, waar dieper wordt ingegaan op dit voorbeeld in het kader van het ontbreken van een delegatiebepaling.

¹⁸ Zie ook *V-N* 2025/49.5, onderdeel 10.



3. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie op de internetconsultatie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.¹⁹

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

¹⁹ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/>.

