

IBR 20.19

1. Feiten en vraagstelling

Een vennootschap is in [67 Awr] opgericht in [67 Awr] met de rechtsvorm [67 Awr] een rechtsvorm welke doorgaans naar Nederlandse maatstaven als niet-transparant lichaam wordt gezien.¹ Om de toegang tot internationale kapitaalmarkten te verbeteren heeft de Algemene Vergadering van Aandeelhouders besloten tot het verplaatsen van de statutaire zetel van de vennootschap naar Amsterdam met omzetting van de rechtsvorm in een naamloze vennootschap naar Nederlands recht [67 Awr]. Daarbij werd civielrechtelijk de rechtspersoonlijkheid voortgezet. Na omzetting blijft de werkelijke leiding van de vennootschap gelegen in [67 Awr] en blijft de vennootschap derhalve fiscaal inwoner van [67 Awr] naar [67 Awr] (fiscaal) recht. Aangenomen wordt dat de entiteit geheel geen activiteiten ontplooit in Nederland.

De grensoverschrijdende omzetting heeft plaatsgevonden met toepassing van de relevante wet- en regelgeving, waaronder artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU) in samenhang met artikel 54 VwEU en de uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, waaronder de uitspraken van 16 december 2008 (Cartesio - C-210/06), 12 juli 2012 (Vale - C-378/10) en - in het bijzonder - 25 oktober 2017 (Polbud, C-106/16).

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ("Wet VPB") kent een vestigingsplaatsfictie in artikel 2 lid 4 Wet VPB. Een vergelijkbare vestigingsplaatsfictie is ook te vinden in artikel 1 lid 3 Wet op de dividendbelasting 1965 en artikel 1.3 van het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021.

De vraag rijst of deze vestigingsplaatsfictie van toepassing is op de vennootschap welke oorspronkelijk is opgericht naar [67 Awr] recht maar waarbij sprake is van een grensoverschrijdende omzetting naar een N.V. met statutaire zetel in Nederland.

2. Analyse

2.1 De vestigingsplaatsfictie in Nederlandse fiscale wetgeving en beleid

De vestigingsplaatsfictie wordt als volgt beschreven in de Wet VPB (artikel 2 lid 4):

Heeft de oprichting van een lichaam plaatsgevonden naar Nederlands recht, dan wordt voor de toepassing van deze wet, met uitzondering van de artikelen 13 tot en met 13d, 13i tot en met 13k, 14a, 14b, 15 en 15a, het lichaam steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd. Bij een lichaam dat zonder toepassing van de eerste volzin niet een binnenlandse belastingplichtige zou zijn, wordt, in afwijking van hoofdstuk II, het voordeel uit hoofde van een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, bepaald op de voet van hoofdstuk III. Een Europese naamloze vennootschap die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht, wordt voor de toepassing van de eerste volzin geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht.

Artikel 1 lid 3 Wet op de dividendbelasting 1965 geeft de volgende omschrijving:

Heeft de oprichting van een in het eerste lid bedoelde vennootschap plaatsgevonden naar Nederlands recht, dan wordt die vennootschap steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd.

Een Europese naamloze vennootschap die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht, wordt voor de toepassing van de eerste volzin geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht.

Het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 geeft de volgende vestigingsplaatsfictie:

¹ Zie indicatieve *Lijst Gekwalificeerde buitenlandse samenwerkingsverbanden*, Belastingdienst, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/ljst_van_gekwalificeerde_buitenlandse_samenwerkingsverbanden

Indien de oprichting van een inhoudingsplichtige heeft plaatsgevonden naar Nederlands recht, wordt voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen die inhoudingsplichtige geacht in Nederland te zijn gevestigd. Een Europese naamloze vennootschap die bij haar oprichting werd beheerst door Nederlands recht, wordt voor de toepassing van de eerste zin geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht.

Ten behoeve van de voorliggende casus zijn deze varianten van de vestigingsplaatsfictie materieel hetzelfde. Waar in het vervolg wordt gesproken over de vestigingsplaatsfictie van de Wet VPB worden mede de bepalingen uit de Wet op de dividendbelasting en het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 begrepen.

Uit de wettekst volgt dat de vestigingsplaatsfictie van toepassing is indien de *oprichting* van het lichaam heeft plaatsgevonden *naar Nederlands recht*.

De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 19 maart 2019, nr. 2019-30576 in onderdeel 3.1 een situatie besproken waarin de werkelijke leiding van een naar Nederlands recht opgericht lichaam naar het buitenland werd verplaatst waarna deze werd omgezet naar een buitenlandse rechtsvorm:

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.

De Staatssecretaris geeft hierin uitleg aan het vereiste dat sprake is van lichaam opgericht naar Nederlands recht; het gaat hierbij om de civielrechtelijke vorm. De civielrechtelijke duiding van de omzetting moet geanalyseerd worden om te kunnen beoordelen of sprake is van een oprichting naar Nederlands recht. Indien geen sprake is van een oprichting kan de vestigingsplaatsfictie niet van toepassing zijn.

Het is primair van belang vast te stellen op welke wijze de omzetting juridisch vorm is gegeven. Indien de betreffende overeenkomsten, akten, etc. spreken van een omzetting maar tevens van een (her)oprichting naar Nederlands recht ligt het in de rede de vestigingsplaatsfictie toe te passen. Zie voor een analyse van de juridische documentatie paragraaf 2.3.

2.2 De grensoverschrijdende omzetting in het Nederlandse civiele recht en de Richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen

De Nederlandse wet geeft momenteel geen regeling voor een grensoverschrijdende omzetting van een rechtspersoon. Op basis van rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie komen deze echter in de praktijk wel voor.²

Het verdient opmerking dat de huidige Nederlandse wet voorschrijft dat een omzetting van een rechtspersoon in een uitsluitend nationale context het bestaan van de rechtspersoon niet beëindigt, zie artikel 2:18 lid 8 BW. Uit het voortleven van de rechtspersoon volgt dat bij omzetting geen nieuwe rechtspersoon wordt opgericht.

Relevant is dat op 1 januari 2020 de *Richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen* (hierna: de Richtlijn) in werking is getreden welke Nederland op 31 januari 2023 moet hebben omgezet in nationale wetgeving.³ In beginsel laat deze Richtlijn de mogelijkheid open om bij omzetting in de "lidstaat van bestemming" te spreken over een oprichting. Zo schrijft de

² Op basis van o.a. C-210/06 (Cartesio) en C-378/10 (Vale) maar ook meer recent C-106/16 (Polbud).

³ Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn (EU) 2017/1132 met betrekking tot grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen, Brussel, 25.4.2018, 2018/0114(COD). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0241&from=NL>

Richtlijn voor dat bij publicatie van het (vereiste) voorstel voor grensoverschrijdende omzetting 'de oprichtingsakte of -akten van de vennootschap in de lidstaat van bestemming' worden gegeven.⁴ Het is aldus op basis van de richtlijn niet uitgesloten dat in de lidstaat van bestemming sprake is van oprichting van een lichaam in civielrechtelijke zin (dit staat los van overige civielrechtelijke gevolgen welke de richtlijn voorschrijft).

Zoals beschreven schrijft de huidige Nederlandse wet voor dat bij omzetting (in een niet-grensoverschrijdend geval) geen sprake is van een beëindiging van de rechtspersoon. Echter, omdat de Richtlijn niet uitsluit dat sprake is van een oprichting in de lidstaat van bestemming is niet uit te sluiten dat op basis van toekomstige Nederlandse wetgeving sprake zal zijn van een oprichting bij een grensoverschrijdende omzetting.

buiten verzoek

buiten verzoek

2.3 Civielrechtelijke vorm van de grensoverschrijdende omzetting

Uit de Akte Van Grensoverschrijdende Omzetting En Statutenwijziging (hierna: de Akte) blijkt dat sprake is van een omzetting waarbij de rechtspersoonlijkheid behouden blijft en waarbij geen nieuwe (Nederlandse) rechtspersoon wordt opgericht. Het betreft een wijziging van de statuten waarmee deze in overeenstemming worden gebracht met Nederlands recht.

Deze lezing blijkt uit onderstaande passage uit de Akte (bron: KvK):

- (a) verplaatsing van de zetel van de Vennootschap naar Amsterdam; _____
- (b) omzetting van de Vennootschap in een naamloze vennootschap naar Nederlands recht, met statutaire zetel in Amsterdam, genaamd [67 Awr] J.V., — met behoud van het bestaan van de Vennootschap; _____
- (c) wijziging van de statuten van de Vennootschap in overeenstemming met _____ Nederlands recht; en _____
- (d) machtiging van [REDACTED] als voorzitter en algemeen directeur van de Vennootschap (de "Voorzitter"), met de bevoegdheid tot subdelegatie en het aanstellen van gevolmachtigden, tot het verlijden van deze akte, _____ (samen de "Grensoverschrijdende Omzettingsbesluiten"). _____

Daarnaast blijkt ook uit algemene gegevens van de KvK (te raadplegen op [company.info](#)) dat geen sprake is een oprichting ten tijde van de grensoverschrijdende omzetting [67 Awr]

Laatste akte	05-10-2019
Datum oprichting	04-02-1947
Huidig adres	05-03-2020
Vestigingsdatum	05-10-2019
Reden inschr.	Nieuwe vestiging (oprichting algemeen)
Datum eerste inschrijving	07-10-2019
Datum inschrijving	07-10-2019

Uit de Akte blijkt dat civielrechtelijk geen sprake is van een oprichting naar Nederlands recht maar een omzetting met voortzetting van de rechtspersoon. Op basis van deze constatering is de vestigingsplaatsfictie niet van toepassing.

⁴ Zie Artikel 86 quinquies (1) (c) Richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen.

2.4 Woonplaats op basis van het verdrag Nederland 67 Awr

Artikel 4 lid 3 van het Verdrag Nederland 67 Awr evat de volgende tie breaker in het geval van dubbel inwonerschap:

'Indien een andere dan een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen.'

Op basis van het gegeven dat slechts de statutaire zetel van de N.V. in Nederland gevestigd zal worden en de werkelijke leiding in 67 Awr zal blijven, zal deze onderneming op basis van het verdrag een inwoner zijn van 67 Awr. Aan deze tie breaker wordt echter niet toegekomen op basis van onze voorlopige conclusie dat de vestigingsplaatsfictie niet van toepassing is.

Het MLI brengt geen aanpassing in de toepassing van deze bepaling uit het verdrag Nederland 67 Awr. Hoewel Nederland geen voorbehoud heeft gemaakt⁵ voor de toepassing van *Article 4 – Dual Resident Entities* heeft 67 Awr wel een voorbehoud gemaakt⁶ voor de toepassing van deze bepaling. Omdat geen overeenstemming bestaat tussen de verdragsluitende landen is deze bepaling van het MLI niet van toepassing.

2.5 Praktische overweging

In de situatie dat de werkelijke leiding van een naar Nederlands recht opgericht lichaam wordt verplaatst naar het buitenland kan onder voorwaarden de inspecteur besluiten af te zien van het uitnodigen tot het doen van een aangifte, zie onderdeel 3 van het besluit van 19 maart 2019, nr. 2019-30576. Deze toezegging is echter niet van toepassing op een naar buitenlands recht opgericht lichaam welke wordt omgezet naar een Nederlandse rechtsvorm waarbij slechts de statutaire zetel naar Nederland wordt verplaatst. In die situatie ontstaat in beginsel namelijk geen binnenlandse belastingplicht.

3. Besluit

De KG concludeert dat de vestigingsplaatsfictie van artikel 2 lid 4 *Wet VPB* (een soortgelijke bepalingen) niet van toepassing is bij omzetting van een 67 Awr naar een Nederlandse N.V. waarbij slechts de statutaire zetel naar Nederland wordt verplaatst. Daarbij is doorslaggevend dat volgens de Akte civielrechtelijk geen sprake is van een oprichting naar Nederlands recht.

⁵ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-netherlands-instrument-deposit.pdf> zie p. 16.