

Aan:   
Van: Kennisgroep Bijzondere Winstbepaling VPB  
Betreft: Omzetting rechtspersoon en regeling functionele valuta  
Datum: 8 april 2019

**1. VRAAG**

Vervalt de regeling functionele valuta op het moment dat een rechtspersoon (coöperatie) wordt omgezet in een andere rechtspersoon (besloten vennootschap) en geen gebruik wordt gemaakt van de in artikel 28a lid 3 bedoelde geruisloze omzetting?

**2. ANTWOORD**

Ja, de regeling functionele valuta vervalt als gevolg van de omzetting van een coöperatie in een besloten vennootschap. Op grond van artikel 28a, lid 1 Wet Vpb wordt bij een omzetting van een rechtspersoon in een andere rechtsvorm de rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd, het vermogen van de rechtspersoon geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden en het vermogen van de andere rechtsvorm geacht daarin te zijn ingebracht. Als gevolg van de liquidatie vervalt de functionele valuta voor de omgezette rechtspersoon.

**3. TOELICHTING**

a. FEITEN

Op  wordt de rechtsvorm van een coöperatie omgezet in een besloten vennootschap. De coöperatie fungeert tot aan dat tijdstip als moeder van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Als gevolg van de omzetting verbreekt de fiscale eenheid. De adviseur dient een verzoek in voor een fiscale eenheid per 1 januari 2018 tussen de moedermaatschappij (de omgezette BV) en de reeds bestaande dochtermaatschappij (ook een BV). De dochtermaatschappij heeft een beschikking op basis waarvan zij de belastbare winst mag berekenen in de functionele valuta USD. De coöperatie mocht haar winst ook berekenen in deze valuta. In het verzoek voor de afgifte van de fiscale eenheid neemt belastingplichtige het standpunt in dat ook de omgezette besloten vennootschap (als moedermaatschappij) haar winst mag berekenen in de functionele valuta USD en aldus een fiscale eenheid met de dochtermaatschappij mogelijk is.

De vraag is opgekomen of de omgezette rechtspersoon – zonder daar een verzoek voor te hebben gedaan – haar winst mag berekenen in de functionele valuta USD.

b. BESCHOUWING

De gevolgen van de omzetting van een rechtspersoon in een andere rechtsvorm – anders dan de omzetting van een naamloze vennootschap in een besloten vennootschap of andersom of de omzetting van een vereniging in een stichting of omgekeerd - zijn geregeld in artikel 28a Wet Vpb. Op basis van het eerste lid van artikel 28a Wet Vpb wordt als gevolg van de omzetting:

- a. de rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd;
- b. het vermogen van de rechtspersoon geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden tot dat vermogen naar de mate van hun gerechtigheid, en
- c. het vermogen van de andere rechtsvorm geacht daarin te zijn ingebracht.

Op basis van 28a lid 3 Wet VPB kan de Minister op verzoek de inspecteur toestaan – onder het stellen van voorwaarden – af te wijken van de gevolgen van het eerste lid.

Deze voorwaarden zijn nader uitgewerkt in het besluit van 4 april 2011, BLKB 2011/511M. Een verzoek voor een dergelijke geruisloze omzetting is in casu niet gedaan zodat de hiervoor genoemde gevolgen op basis van artikel 28a, lid 1 Wet Vpb in werking treden.

In het hiervoor genoemde besluit van 4 april 2011 wordt in onderdeel 2.2 het volgende aangegeven:

*“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)”*

Daarnaast wordt in onderdeel 8 de gevolgen van de samenloop met het fiscale eenheidsregime weergegeven:

*“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.”*

Het besluit verbindt aan de fictie van liquidatie aldus vergaande gevolgen. Als gevolg van de omzetting gaan alle aan het subject van de om te zetten rechtspersoon verbonden aanspraken en verplichtingen verloren. Ook de fiscale eenheid verbreekt door de omzetting van de rechtsvorm van de moedermaatschappij als gevolg van de (fictie van) liquidatie. De regeling functionele valuta wordt in het besluit niet expliciet genoemd, maar er valt niet in te zien waarom de fictie van liquidatie niet zou gelden voor de regeling functionele valuta.

Een belastingplichtige kan op grond van artikel 7, lid 5 Wet Vpb worden toegestaan om zijn belastbare bedrag te berekenen in een andere valuta dan de euro. Een dergelijke goedkeuring wordt vervat in een voor bezwaar vatbare beschikking welke wordt afgegeven aan de belastingplichtige. Een dergelijke functionele valuta beschikking is dan ook een subjectgebonden aanspraak van een belastingplichtige. Als gevolg van de omzetting van de rechtspersoon en de daarbij behorende fiscale liquidatie van de rechtspersoon vervallen de subjectgebonden aanspraken en daarmee de beschikking functionele valuta. De omgezette rechtspersoon kan uiteraard wel weer zelf verzoeken om het belastbare bedrag in een andere valuta te berekenen.

De belastingplichtige heeft nog aangevoerd dat civielrechtelijk geen sprake is van een liquidatie en dat voor fiscale aangelegenheden de “nieuwe” rechtspersoon hetzelfde fiscale nummer heeft als de omgezette rechtspersoon. Beide punten doen echter niet af aan de fiscale (fictie van) liquidatie en de daaraan verbonden gevolgen.

De conclusie is dat de beschikking functionele valuta die was afgegeven aan de omgezette rechtspersoon niet overgaat op de nieuw ontstane vennootschap (in casu de

BV). De BV mag haar belastbare bedrag, zonder tijdig verzoek daartoe, dan ook niet berekenen in de functionele valuta USD.