

Besluit omzetting rechtspersoon

Besluit omzetting rechtspersoon

Besluit omzetting rechtspersoon, artikel 28a, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2006, 64

De Directeur-Generaal Belastingdienst heeft namens de Staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.

In dit besluit zijn twee besluiten over omzetting van rechtspersonen samengevoegd en geactualiseerd. Dit besluit vervangt de volgende besluiten:

- het besluit van 30 januari 2002 nr. CPP2002/130M;
- het besluit van 27 mei 2004, nr. CPP2004/112M.

Met deze samenvoeging is geen inhoudelijke wijziging van bestaand beleid beoogd. Het aantal situaties waarin de toepassing van artikel 28a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 achterwege kan blijven is wel uitgebreid. Verder is aangegeven op welke wijze moet worden omgegaan met verzoeken om carry back naar het winstverleden van de om te zetten rechtspersoon.

VPB

1. Inleiding

Inleiding

In artikel 18 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) wordt aan rechtspersonen de mogelijkheid geboden om 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 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb). Civielrechtelijk eindigt het bestaan van de rechtspersoon niet. Fiscaalrechtelijk echter wordt krachtens het eerste lid van artikel 28a van de Wet Vpb de rechtspersoon geacht te zijn geliquideerd. Hierbij wordt het vermogen geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden, die dat vervolgens geacht worden te hebben ingebracht in de andere rechtspersoon. Het tweede lid van artikel 28a van de Wet Vpb verklaart het eerste lid mede van toepassing voor de heffing van de inkomstenbelasting en de dividendbelasting. Vervolgens geeft het derde lid de Minister de bevoegdheid op verzoek afwijkingen van het eerste en het tweede lid toe te staan. In dit besluit geef ik een nadere invulling aan de fiscale behandeling van een omzetting.

2. De op grond van artikel 28a, derde lid, van de Wet Vpb te stellen voorwaarden

Standaardvoorwaarden

Hierna geef ik voorwaarden weer die ik in de regel zal stellen bij de omzetting in een naamloze vennootschap of besloten vennootschap (BV) van een andere rechtsvorm. Met nadruk wijs ik erop dat het algemene karakter van de voorwaarden meebrengt dat deze zullen worden gewijzigd en/of aangevuld al naar gelang de bijzondere omstandigheden van het individuele geval.

In deze voorwaarden wordt verstaan onder:

de Wet Vpb: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

de om te zetten rechtspersoon: de in artikel 28a van de Wet Vpb bedoelde rechtspersoon vóór de omzetting;

de omgezette rechtspersoon: de in artikel 28a van de Wet Vpb 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 zijn uitgeoefend;

1. 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.

2. De aanspraak op verrekening van voor het omzettingstijdstip geleden verliezen door de om te zetten rechtspersoon gaat over op de omgezette rechtspersoon.

3. 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 of op 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.

4. 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.

5. 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.

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

7. Voor de aandeelhouders voor wie de verkregen aandelen een deelneming in de zin van artikel 13 van de Wet Vpb vormen, geldt als opgeofferd bedrag het bedrag dat als zodanig gold voor hun lidmaatschapsrecht in de om te zetten rechtspersoon. De hiervoor genoemde voorwaarden 5 tot en met 7 worden niet gesteld bij de omzetting van verenigingen en stichtingen.

**Fiscale gevolgen
deelgerechtigden****3. Fiscale gevolgen deelgerechtigden; aanvullende opmerkingen**

a. Indien de leden/aandeelhouders bij de omzetting, anders dan waarvan bij de in onderdeel 2 weergegeven voorwaarden is uitgegaan, wel een kapitaalstorting doen, worden het gestorte kapitaal van de BV, de verkrijgingsprijs en het opgeofferde bedrag voor het aandelenbezit, resp. de deelneming in de BV en de boekwaarde van de aandelen in de BV uiteraard met het bedrag daarvan verhoogd.

b. 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 vermogenstoenamen in de heffing dienen te worden betrokken, hetzij als winst uit onderneming, hetzij als loon, hetzij als resultaat uit een werkzaamheid, dan wel als schenking. 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.

c. Voorzover door de deelgerechtigden geen daadwerkelijke storting plaatsvindt, blijft het in de vennootschap aanwezige aandelenkapitaal ongewijzigd. Dit laatste vindt zijn bevestiging in de jurisprudentie van de Hoge Raad, ondermeer in het arrest van 20 juni 1956, nr. 12 790, BNB 1956/244.

d. 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 privé-vermogen. Dit aspect staat ter beoordeling van de bevoegde inspecteur. Wel merk ik, wellicht ten overvloede, hierbij op dat deze overbrenging

Besluit omzetting rechtspersoon

dan plaatsvindt tegen de waarde in het economische verkeer. Daarbij wordt het verschil tussen deze waarde en het bedrag waarvoor de aandelen, met inachtneming van voorwaarde 5, te boek zijn gesteld, tot hun winst gerekend.

4. Omzetting van een coöperatie (of onderlinge waarborgmaatschappij) in een stichting

Artikel 28a van de Wet Vpb geldt niet voor de omzetting van een vereniging in een stichting. Ik keur goed dat de omzetting van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij in een stichting ook wordt beschouwd als de omzetting van een vereniging in een stichting. Ook een dergelijke omzetting valt hierdoor buiten de werking van artikel 28a van de Wet Vpb.

Deze goedkeuring geldt niet voor coöperaties of onderlinge waarborgmaatschappijen met een in aandelen verdeeld kapitaal.

Voor de volledigheid merk ik nog het volgende op over de gevolgen van deze goedkeuring.

Ook zonder de werking van artikel 28a van de Wet Vpb is onder omstandigheden afrekening verplicht (geheel of gedeeltelijk). Bij de omzetting van een coöperatie in een stichting kan zich namelijk een daling van het ondernemingsvermogen voordoen die niet wordt veroorzaakt door de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Een dergelijke vermogensdaling moet bij de bepaling van de winst – als het bedrag van de gezamenlijke voordelen verkregen uit onderneming – worden gecorrigeerd (tegen de waarde in het economische verkeer).

Een dergelijke bedrijfsvreemde vermogensdaling doet zich voor bij de omzetting van een coöperatie in een stichting indien en voorzover het vermogen niet volledig bestaat uit materieel ondernemingsvermogen. Voor dit niet tot een materiële onderneming behorende vermogen is de stichting immers niet belastingplichtig en een coöperatie wel.

5. Omzetting van een BV in een coöperatie

Verzoeken om de toepassing van artikel 28a van de Wet Vpb op de omzetting van een BV in een coöperatie worden afgewezen in verband met het verloren gaan van de claim uit hoofde van de Wet op de dividendbelasting 1965.

6. Overdrachtsbelasting

Voor de heffing van overdrachtsbelasting vormt de omzetting – gelet op het bepaalde in het achtste lid van artikel 18 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek – geen belastbaar feit.

7. 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, van de Wet Vpb op de omzetting van een coöperatie of volledig belaste stichting of vereniging in een naamloze vennootschap of besloten vennootschap op de voet van artikel 18 Boek 2 van het BW. 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 hierboven opgenomen onder punt 2, of

2. het verzoek moet worden afgewezen omdat niet voldaan is aan in de Wet Vpb gestelde eisen, of omdat heffing en 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 is opgenomen bij dit besluit.

Omzetting coöperatie/waarborgmij in stichting

Omzetting bv in coöperatie

Overdrachtsbelasting

Afdoening verzoeken

Besluit omzetting rechtspersoon

Indien het verzoek niet valt onder de hierboven verleende algemene toestemming zendt de inspecteur het verzoek, vergezeld van zijn ambtsbericht, door naar het Ministerie van Financiën, Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten.

Carry-back

8. Carry-back naar winstverleden

In de gevallen waarin in een later jaar blijkt dat de omgezette rechtspersoon verliezen lijdt, terwijl de om te zetten rechtspersoon in het verleden winsten heeft behaald, kan de omgezette rechtspersoon bij de inspecteur een verzoek indienen waarin hij verzoekt om carry back naar het winstverleden van de omgezette rechtspersoon. De inspecteur zendt het verzoek, vergezeld van zijn ambtsbericht door naar het Ministerie van Financiën, Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten.

VPB

9. Inwerkingtreding en intrekking besluiten

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dagtekening van het besluit. De volgende besluiten zijn met ingang van die datum ingetrokken:

- het besluit van 30 januari 2002 nr. CPP2002/130M;
- het besluit van 27 mei 2004, nr. CPP2004/112M.