

Pakket Belastingplan 2024

Bijlage 5

Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Inleiding

De NOB heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen. In deze reactie houden wij de volgorde aan van het wetsvoorstel.

Wet inkomstenbelasting 2001 (artikel I)

Artikel 2.14bis

De NOB constateert dat de uitvoering van het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 een knelpunt kan vormen in situaties waarin de daarvoor benodigde fiscale informatie niet voor de belastingplichtige participant beschikbaar c.q. verkrijgbaar is. Dit zal zich met name per 1 januari 2025 voordoen bij bestaande investeringen in (beleggings)personenvennootschappen, die als gevolg van de gewijzigde kwalificatieregels als fiscaal transparant gaan kwalificeren. Dit doet zich in het bijzonder voor indien er sprake is van een gestapelde structuur van (beleggings)personenvennootschappen die in elkaar participeren (zogenaamde 'fund of funds'). In dat geval heeft de belastingplichtige participant vaak geen gedetailleerde financiële informatie van de (beleggings)personenvennootschap waarin hij indirect deelneemt. Verder signaleert de NOB in ditzelfde kader een knelpunt voor belastingplichtige participanten met fbi-status, in gevallen waarbij de onderliggende personenvennootschap externe financiering aantrekt. Dit kan mogelijk tot statusverlies leiden, zonder dat de belastingplichtige participant hier zelf inzicht over heeft. In het kader van voorgaande geeft de NOB in overweging om de belastingplichtige deelnemer de mogelijkheid te bieden om voor de fiscale verantwoording van het belang in het transparante lichaam aan te sluiten bij de presentatie in de jaarrekening van het bovenliggende fonds waarin rechtstreeks wordt deelgenomen. (VRAAG 1)

Artikel 4.6

In het voorgestelde artikel 4.6 lid 3 onderdeel f Wet IB 2001 wordt de kwalitatieve grens voor een aanmerkelijk belang in een lichaam als bedoeld in artikel 2 lid 1 onderdeel h of artikel 3 lid 2 Wet Vpb 1969 getrokken bij een gerechtigdheid tot ten minste 5 procent van de winst, 5 procent van het liquidatiesaldo of 5 procent van de stemrechten.



De NOB verzoekt nader toe te lichten wat moet worden verstaan onder de winst. Is dat de winst volgens de commerciële jaarrekening of is dat de fiscale winst, en zo ja, wordt daarmee de totaalwinst of de jaarwinst bedoeld? (VRAAG 2)

Voorts meent de NOB dat een koppeling met het stemrecht niet past in een inkomstenbelasting, welke meer op economische leest is geschoeid. De NOB geeft in overweging mee dat aandelen die slechts recht geven op 1 procent van de winst, maar wel 10 procent van de stemrechten vertegenwoordigen, niet zouden moeten kwalificeren als aanmerkelijk belang. (VRAAG 3)

Aanvang of einde niet-transparant lichaam

De NOB verzoekt om een toelichting inzake de gevolgen van een eventuele aanvang of einde van een niet-transparant lichaam (net als dat voor de vennootschapsbelasting is toegelicht en deels in wetgeving is opgenomen (zie bijvoorbeeld het voorgestelde artikel 13d lid 18 en 19 Wet Vpb 1969)). Wat betekent een wijziging van een transparant lichaam in een niet-transparant lichaam, en het verkrijgen van een aanmerkelijk belang, voor de verkrijgingsprijs? En wat gebeurt er als een aanmerkelijk belang niet meer rechtstreeks wordt toegerekend? Is dan sprake van een vervreemding vergelijkbaar met het niet meer toerekenen van een aanmerkelijk belang van een APV (artikel 4.16 lid 1 onderdeel j Wet IB 2001)? En is een doorschuifregeling á la de aandelenruilfaciliteit dan van toepassing of wenselijk? En andersom, betekent de transformatie in een transparante entiteit, en daarmee het einde van het aanmerkelijk belang een fictieve vervreemding op basis van artikel 4.16 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001? (VRAAG 4)

AMvB

De NOB verwijst naar het kwalificatiebeleid dat aan dit wetsvoorstel voorafging en de ruime kennis die het ministerie op het gebied van kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen is opgebouwd. De NOB verzoekt daarom of de praktijk kan worden voorzien van een lijst van rechtsvormen die vergelijkbaar zijn en ook die niet vergelijkbaar zijn en derhalve via de vaste of de symmetrische methode moeten worden gekwalificeerd. Bij voorkeur zou deze lijst alle rechtsvormen behandelen die ook al op de bestaande lijst staan. Volgens de NOB is dit te meer van belang omdat de NOB begrijpt dat in de AMvB enkel regels voor de vergelijkbaarheid zullen worden opgenomen. (VRAAG 5) Daarnaast roept de NOB op om het concept van de AMvB met regels voor de beoordeling van buitenlandse rechtsvormen zo snel mogelijk te publiceren. (VRAAG 6)

Ter illustratie van de voorgaande vraag verwijst de NOB naar de voorbeelden op pagina 63 en 69. De NOB verzoekt te bevestigen of aldaar bedoeld is dat - nu cv-achtigen in Nederland geen in aandelen verdeeld kapitaal kennen - alle naar buitenlands recht aangegane cv-achtigen met een in aandelen verdeeld kapitaal derhalve "onvergelijkbaar" zijn? (VRAAG 7)





De NOB verzoekt om de bevestigen of de AMvB meer duidelijkheid zal geven over dergelijke vragen en benadrukt dat, indien dit het geval is, het van groot belang is deze zo snel mogelijk te publiceren. (VRAAG 8)

De NOB merkt op dat een vergelijkbare vraag van belang is voor de kwalificatie van een Limited Liability Partnership (LLP) waarvan geen van de vennoten hoofdelijk aansprakelijk is en verzoekt om hierop in te gaan. (VRAAG 9)

In dit kader verzoekt de NOB wederom om aandacht voor de kwalificatie van de Amerikaanse LLC. In het Delaware LLC¹ arrest moet volgens de Hoge Raad voor de vraag of een limited liability company, aangegaan naar het recht van Delaware, kwalificeert als transparant of non-transparant worden gekeken naar de uitleg van het recht van de Staat Delaware en naar de LLC-agreement. In het Ohio LLC arrest² daarentegen bevestigt de Hoge Raad het oordeel van het Hof dat bepalingen in de 'articles of organisation' en de verwijzing naar een 'operating agreement' aan de kant worden geschoven als de opgenomen bepalingen tegenstrijdig zijn ten opzichte van de wetgeving van de staat Ohio. De NOB verzoekt om te bevestigen of voor de toepassing van de symmetrische methode moet worden gekeken naar de kenmerken van de buitenlandse rechtsvorm in algemene zin of naar de kenmerken van een buitenlandse rechtsvorm in het specifieke geval. De NOB verzoekt om hierop in te gaan en/of te bevestigen of hierop zal worden ingegaan in de nog te publiceren AMvB. (VRAAG 10)

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (artikel II)

In de MvT wordt opgemerkt dat alle buitenlandse lichamen die niet reeds op grond van de rechtsvormvergelijgings-, vaste of symmetrische methode een fiscale kwalificatie hebben gekregen, als fiscaal transparant worden aangemerkt. Wordt met deze toevoeging bedoeld op lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm die in geen enkele staat als fiscaal inwoner worden aangemerkt? (VRAAG 11)

In haar commentaar op het consultatievoorstel heeft de NOB aandacht gevraagd voor de situatie waarin op grond van het voorgestelde artikel 2 lid 1 onderdeel h Wet Vpb 1969 zelfstandige belastingplicht ontstaat. Hierbij kan worden gedacht aan een LLP die is opgericht naar het recht van het Verenigd Koninkrijk (VK).

Vergelijkbare problematiek speelt voor de fiscale positie van in Nederland woonachtige of gevestigde participanten in een omgekeerd hybride lichaam. Het is op dit moment onvoldoende duidelijk hoe de interactie tussen het onderhavige wetsvoorstel en de regeling voor omgekeerd hybride lichamen uitpakt, hetgeen zich het best laat illustreren aan de hand van een voorbeeld.

¹Hoge Raad, 2 juni 2006, nr. 40919, ECLI:NL:HR:2006:AX2034.

²Hoge Raad 23 september 2011, nr 10/03724, ECLI:NL:HR:2011:BT2292.





Stel dat een in Nederland gevestigde open commanditaire vennootschap (**c cv**) twee participanten heeft; A Co in staat A (80%), welke fungeert als commanditaire vennoot, en b bv in Nederland (20%), welke fungeert als beherend vennoot. Voor belastingdoeleinden van Staat A is c cv niet-transparant, waardoor c cv vanaf 1 januari 2025 op de voet van artikel 2 lid 3 Wet Vpb 1969 als omgekeerd hybride lichaam subjectief belastingplichtig is voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Aan de aftrekbevestiging ex artikel 9 lid 1 onderdeel f Wet Vpb 1969 wordt niet toegekomen ten aanzien van de participanten in een omgekeerd hybride lichaam die in Nederland woonachtig of gevestigd zijn. Voor Nederlandse fiscale doeleinden is een omgekeerd hybride lichaam immers integraal belastingplichtig, hetgeen impliceert dat Nederlandse participanten niet rechtstreeks in de heffing worden betrokken voor de door het omgekeerd hybride lichaam gemaakte winst. Op grond van artikel 2 lid 3 onderdeel f AWR wordt het 20 procent belang van b bv in c cv dus vanaf 1 januari 2025 aangemerkt als een aandeel, terwijl c cv momenteel als fiscaal transparant kwalificeert voor b bv en c cv recht heeft op een aftrek (lees: artikel 9 lid 1 onderdeel e Wet Vpb). Derhalve is er als gevolg van de wetswijziging sprake van een fictieve inbreng door b bv in c cv als gevolg van de kwalificatie van c cv als omgekeerd hybride lichaam.

De NOB verzoekt om een nadere toelichting op de gevolgen voor de beide situaties met betrekking tot de LLP die is opgericht naar het recht van het Verenigd Koninkrijk en de c cv (openingsbalans op basis van waarde in het economische verkeer, omvang gestort kapitaal voor de heffing van dividendbelasting en bronbelasting) waarbij de deelnemers in de LLP, respectievelijk c cv op het moment van integraal belastingplichtig worden (realisatie meerwaarde bij deze 'fictieve inbreng'). (VRAAG 12) De NOB vraagt ook voor deze situaties overgangsregelingen te treffen voor het lichaam en de participanten. (VRAAG 13)

In artikel 13d lid 8 Wet Vpb 1969 wordt een regeling voorgesteld voor de bepaling van het opgeofferd bedrag in situaties waarin een deelneming eerst toerekenbaar is aan een non-transparant lichaam maar deze deelneming door een kwalificatiewijziging, van dat lichaam van non-transparant naar transparant, bijvoorbeeld als gevolg van een civielrechtelijke wijziging, moet worden toegerekend aan de participanten. In de toelichting wordt daarbij enkel verwezen naar een buitenlands lichaam wat op enig moment transparant wordt. Tekstueel is deze bepaling echter ook van toepassing op Nederlandse lichamen die op enig moment transparant worden. In dit kader vraagt de NOB zich af of deze bepaling ook regelt wat het opgeofferde bedrag bij de participanten van een open cv is indien de open cv als gevolg van dit wetsvoorstel transparant wordt. Kan worden aangegeven of dit inderdaad het geval is? (VRAAG 14)

In haar commentaar op het consultatievoorstel heeft de NOB verzocht om te bevestigen dat het fiscaal vervallen van een deelneming in de open cv (dan wel een vergelijkbare buitenlandse open cv-achtige) kan leiden tot een liquidatieverlies bij de commanditaire vennoot. In de MvT bij het huidige wetsvoorstel wordt hier niet op ingegaan.





Het komt de NOB voor dat het vervallen van de deelneming onder gelijktijdige verwerving van alle vermogensbestanddelen van de open cv tegen waarde in het economische verkeer vergelijkbaar is met een liquidatie waardoor het in aanmerking kunnen nemen van een liquidatieverlies tot de mogelijkheden zou moeten behoren. De NOB verzoekt de staatssecretaris hier alsnog op in te gaan. (VRAAG 15)

Artikel 1a lid 1 Wet Vpb 1969, kerkgenootschappen (Artikel II, onderdeel a)

In artikel 2:2 BW worden 'zelfstandige onderdelen en lichamen waarin zij zijn verenigd' van kerkgenootschappen onderscheiden van de kerkgenootschappen zelf. De NOB geeft ter overweging mee om in artikel 1a lid 1 Wet Vpb 1969, direct na "kerkgenootschappen", toe te voegen: ", zelfstandige onderdelen van kerkgenootschappen en lichamen waarin kerkgenootschappen zijn verenigd". Hiermee wordt aangesloten bij de letterlijke tekst van artikel 2:2 BW en kan geen onduidelijkheid bestaan over de positie van de zelfstandige onderdelen en overkoepelende lichamen. Bovendien sluit dit aan bij de bepaling van artikel 1a lid 7 onderdeel h AWR. (VRAAG 16) Mocht een dergelijke toevoeging aan het wetsartikel ongewenst zijn, verzoekt de NOB om te bevestigen dat de term kerkgenootschap in het genoemde artikel tevens 'zelfstandige onderdelen van kerkgenootschappen en lichamen waarin kerkgenootschappen zijn verenigd' omvat. (VRAAG 17)

Wet op de dividendbelasting 1965 (artikel III)

In haar commentaar op het consultatievoorstel heeft de NOB gewezen op de objectieve toets in het kader van de inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting dan wel de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Daaraan kan onder meer worden voldaan indien een dividend wordt uitgekeerd aan een kwalificerende tussenhouder die een relatie legt tussen de bedrijfsmatige activiteiten of hoofdkantooractiviteiten van de moedermaatschappij en de activiteiten van haar kleindochtermaatschappij(en). Onder omstandigheden worden deze bedrijfsmatige activiteiten verricht in een in het buitenland gevestigde Limited Partnership (LP). In het kader van de zogenoemde WJB-brief³ speelt onder meer voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting de vraag of in de beschreven LP (zijnde een samenwerkingsverband tussen een aantal beleggers en een bank) een onderneming aanwezig is. Waar onder huidig recht dergelijke LP's veelal als entiteit voor Nederlandse belastingdoeleinden kwalificeren, zullen deze als gevolg van het gewijzigde kwalificatiebeleid vanaf 2025 fiscaal transparant zijn. De NOB verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat voor de toepassing van voornoemde regelingen ervan kan worden uitgegaan dat nog steeds een onderneming aanwezig is? (VRAAG 18)

³ Brief dd. 19 juni 2000, WJB 2000/452M.





Wet bronbelasting 2021 (artikel IV)

De NOB vraagt nogmaals aandacht voor de ongewenste gevolgen die de latere inwerkingtreding (2025 in plaats van 2024) van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen heeft in verband met de uitbreiding van de Wet BB 2021 met dividenden per 1 januari 2024.

De situatie die hier ontstaat brengt met zich mee dat in het geval de aandelen in een Nederlandse inhoudingsplichtige worden gehouden door een buitenlandse personenvennootschap, het door deze personenvennootschap ontvangen dividend in beginsel voor het volle bedrag in de bronbelasting wordt betrokken op grond van de hybridebepaling van artikel 2.1 lid 1 letter e Wet BB 2021. Dit zou niet het geval zijn geweest indien de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen in 2024 in werking was getreden. De NOB heeft deze problematiek in detail uiteengezet in een afzonderlijke brief aan de Vaste Commissie van Financiën van de Tweede Kamer waarvan een kopie als bijlage bij dit commentaar is gevoegd. In deze brief heeft de NOB ook een oplossingsrichting voorgesteld die zowel recht doet aan het doel van de Bronbelasting als aan het beleidsstreven hybride mismatches zo veel mogelijk te voorkomen. De NOB vraagt de staatssecretaris om een reactie op deze problematiek en de voorgestelde oplossingsrichting. (VRAAG 19)

Algemene wet inzake rijksbelastingen (artikel VI)

Ten aanzien van de administratieve lasten van buitenlandse cv-achtigen wordt in de MvT onder verwijzing naar artikel 64 AWR het volgende opgemerkt:

“Om zowel voor de betreffende belastingplichtigen als voor de Belastingdienst een verhoging van administratieve lasten te beperken, kan de inspecteur op grond van een bepaling in de AWR met instemming van de betrokken belastingplichtigen de belastingsschuld op een doelmatige wijze formaliseren.”

De NOB geeft in dit kader in overweging mee of het niet de voorkeur heeft om de belastingheffing bij buitenlandse cv-achtigen te regelen in het huidige wetsvoorstel middels de toevoeging van een wettelijke bepaling. Het gaat om een dermate groep belastingplichtigen dat het regelen van de administratieve tegemoetkoming voor buitenlandse investeerders die via buitenlandse cv-achtigen beleggen middels artikel 64 AWR niet de meest voor de hand liggende keuze lijkt. (VRAAG 20)

De NOB begrijpt dat de voorgestelde regelgeving omtrent buitenlandse rechtsvormen (vergelijkbaar anders vaste of symmetrische methode) wordt doorbroken voor rechtsvormen die kwalificeren als een afgezonderd particulier vermogen. De NOB verzoekt om te bevestigen dat de SPF en trust op Curaçao gelden als niet vergelijkbare rechtsvormen. (VRAAG 21) De SPF en trust zijn zelfstandig belastingplichtig voor de winstbelasting op Curaçao (subjectief vrijgesteld behalve ten aanzien van bepaalde inkomsten).





Op basis van de symmetrische methode worden deze lichamen aangemerkt als niet-transparant. Niettemin wordt het door deze lichamen genoten inkomen toegerekend aan de instellers van deze lichamen. De NOB verzoekt om te bevestigen welke voorrangregels hier van toepassing zijn. (VRAAG 22) Tevens verzoekt de NOB te bevestigen hoe het onderscheid wordt gemaakt tussen de inbreng van vermogen in een Curaçaose SPF en de inbreng van vermogen in een Curaçaose BV nu deze beide in Curaçao winstbelastingplichtig zijn. (VRAAG 23)

Invoeringswet 1990 (artikel VII)

Op basis van de concept wettekst opgenomen in het consultatiedocument was tevens voorzien in een faciliteit voor uitgestelde betaling van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting terzake van het resultaat als gevolg van de fictieve vervreemding van een deelgerechtigdheid in en schuldvordering op een commanditaire vennootschap (artikel V van het consultatiedocument). Op basis van het onderhavige wetsvoorstel ontbreekt de mogelijkheid van gespreide betaling op het niveau van de deelgerechtigden in de commanditaire vennootschap zonder dat dit in de MvT is toegelicht. De NOB verzoekt de reikwijdte van artikel 70h op dit punt uit te breiden met een faciliteit voor een aanslag die is opgelegd terzake van de fictieve vervreemding door een deelgerechtigde. In dat verband merkt de NOB op dat er zwaarwegende niet-fiscale redenen kunnen zijn waarom een deelgerechtigde de aandelenfusie niet kan toepassen. Te denken valt aan een zekerheidsrecht dat op de deelgerechtigdheid rust. Het in dat geval direct moeten afrekenen over de meerwaarde in de deelgerechtigdheid kan de deelgerechtigde in liquiditeitsproblemen brengen. (VRAAG 24)

De belastingheffing is gebaseerd op een door de wetgever geïntroduceerde fictie. Niet valt in te zien waarom de belastingplichtige voor zijn uitstel van betaling “voldoende zekerheid” moet stellen. Voor een opgebouwde latente belastingschuld wordt immers ook geen zekerheid gesteld. Het door middel van een fictie transformeren van een latente belastingschuld in een acute belastingschuld kan de belastingplichtige niet op die manier worden aangerekend. Het afgeven van een bankgarantie of het vestigen van een hypotheek, zoals toegelicht in de MvT, zal niet zonder kosten blijven en is niet in alle gevallen mogelijk of wenselijk. De NOB geeft derhalve in overweging het vereiste van ‘voldoende zekerheid’ te schrappen. (VRAAG 25)





Overgangsrecht

Artikel IX

In de MvT wordt in voorbeeld 12 uiteengezet hoe de fiscale eindafrekening bij de open cv wordt vormgegeven. In dat voorbeeld wordt daarbij het volgende opgemerkt:

“Op grond van het voorgestelde artikel IX, eerste lid, van het onderhavige voorstel van wet wordt de open cv geacht haar vermogensbestanddelen te hebben overdragen aan de beherende vennoot en de commanditaire vennoot. De open cv dient (zonder toepassing van de geboden faciliteiten) af te rekenen over de (fictieve) vervreemdingswinst/eindafrekeningswinst. Deze winst bedraagt € 200 -/- € 50 = € 150. Op grond van artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 (dat op grond van het voorgestelde artikel X, zesde lid, van toepassing is) kan het gedeelte van de winst dat aan de beherende vennoot toekomt worden afgetrokken.”

De NOB vraagt zich af hoe dit zich verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad⁴ waaruit kan worden afgeleid dat de vennootschapsbelastingplicht van de open cv zich enkel uitstrekt tot het open commanditaire deel en daarmee de regeling van artikel 9 lid 1 onderdeel e Wet Vpb 1969 in wezen tot een dode letter heeft gemaakt. (VRAAG 26) In het verlengde hiervan lijkt de verwijzing naar artikel X lid 6 op grond waarvan voornoemde bepaling van toepassing zou zijn, onjuist gelet op het ontbreken van een lid 6 in het voorgestelde artikel X. (VRAAG 27)

Zoals volgt uit voornoemd voorbeeld 12 wordt op grond van het voorgestelde artikel IX lid 1 de open cv geacht haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen tegen de waarde in het economische verkeer. Een dergelijke fictieve overdracht zou ook tot een verlies kunnen leiden. Nu een dergelijk verlies voortvloeit uit een fictie die wordt toegepast als gevolg van een wetswijziging, en het eindigen van de belastingplicht dus buiten de macht van de open cv ligt, verzoekt de NOB een regeling te treffen om dit verlies mee te kunnen geven aan de commanditaire vennoten. Een soortgelijke regeling zou overigens eveneens gewenst zijn voor nog bestaande verliezen van de open cv die op de voet van artikel 20 Wet Vpb 1969 voorwaarts verrekenbaar zijn. (VRAAG 28)

Nog in aanvulling op het vorenstaande verzoekt de NOB de staatssecretaris te bevestigen dat ten aanzien van de open cv die met ingang van 1 januari 2025 belastingplichtig blijft doordat deze kwalificeert als een omgekeerd hybride lichaam alle bestaande aanspraken en verplichtingen worden gecontinueerd zoals bijvoorbeeld een gevormde opwaarderingreserve als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, het voort te wentelen rentesaldo op basis van artikel 15b Wet Vpb 1969 en nog voorwaarts te verrekenen verliezen als bedoeld in artikel 20 Wet Vpb 1969. (VRAAG 29)

⁴ Hoge Raad 7 juli 1982, nr. 20.665, ECLI:NL:1982:AW9546.





Ten aanzien van lid 2 valt het de NOB op dat de vervreemdingsfictie voor de vordering op de open cv volledig lijkt te gelden terwijl strikt genomen geen realisatie kan plaatsvinden voor zover de crediteur participeert in de open cv. Het loopt uiteraard weer glad als de open cv verlies kan nemen. De NOB verzoekt dit alsnog in de toelichting te verduidelijken voor zowel deze situatie als de vergelijkbare situatie die speelt bij het fgr (zie artikel IV lid 2 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi ten aanzien van de vervreemdingsfictie participaties in en vordering op het fgr). (VRAAG 30)

In de laatste zin van lid 3 wordt geregeld dat de fictieve vervreemding van het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel niet wordt aangemerkt als een vervreemding als bedoeld in artikel 25 lid 14 onderdeel a Invorderingswet 1990. Deze bepaling ziet echter op (reeds) beëindigde terbeschikkingstellingen. Of is de toevoeging aan lid 3 bedoeld om de faciliteit van artikel 25 lid 14 Invorderingswet 1990 beschikbaar te stellen? (VRAAG 31) De NOB verzoekt dit nader toe te lichten, zowel ten aanzien van dit wetsvoorstel als het equivalent van deze bepaling in artikel IV lid 3 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi. (VRAAG 32)

Het voorgestelde lid 4 gebiedt winstneming ingeval een (afgewaardeerde) vordering van een buitenlandse crediteur op de cv tot een Nederlandse onderneming van die crediteur wordt gerekend. Dit betekent dat fiscaal winst genomen moet worden als gevolg van een wetswijziging terwijl er geen winst is en wellicht ook nooit komt. De NOB vraagt zich af of dit beoogd is en zo ja, dit verder toe te lichten. (VRAAG 33) Verder merkt de NOB op dat voor zover de crediteur participeert in de cv, winstneming niet correct lijkt. Zie in dit kader ook de reactie hierboven op lid 3. De NOB verzoekt dit toe te lichten. (VRAAG 34) Voor beide vragen verzoekt de NOB tevens te bevestigen dat eenzelfde antwoord geldt ten aanzien van het equivalent van deze bepaling in artikel IV lid 3 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi.

Artikel X

In het verlengde van het vorenstaande constateert de NOB dat in gevallen waarin de open cv beschikt over dergelijke bestaande verliezen de doorschuiffaciliteit van het voorgestelde artikel X niet zonder meer kan worden toegepast. Wel zou deze faciliteit op gezamenlijk verzoek en onder voorwaarden mogelijk zijn. In de MvT wordt aangegeven dat deze nader in te vullen voorwaarden vergelijkbaar zullen zijn met de (standaard)voorwaarden die gelden voor de reorganisatiefaciliteiten van de artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969. Het komt de NOB voor dat ten minste in een dergelijke situatie, in lijn met de faciliteit van de juridische fusie, de verliezen van de open cv mee overgaan naar de commanditaire vennoten. Kan worden bevestigd dat deze zienswijze van de NOB correct is? (VRAAG 35)





Daarnaast wijst de NOB in het kader van de doorschuiffaciliteit voor de open cv naar het geschetste voorbeeld in haar eerdere reactie op het Consultatiedocument aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.⁵ Het voorbeeld ziet op een commanditaire vennoot die een 1%-belang houdt in een open cv die op haar beurt een deelneming van 5 procent houdt. Deze deelneming kwalificeert bij de cv voor de deelnemingsvrijstelling en wordt op kostprijs gewaardeerd. Indien de doorschuiffaciliteit wordt toegepast zal niet worden afgerekend over een stille reserve in de deelneming. Een afrekening is bij de cv immers vrijgesteld op grond van de deelnemingsvrijstelling. Bij de commanditaire vennoot met het 1%-belang zal het aan deze vennoot toe te rekenen aandelenbelang na het vervallen van de belastingplicht van de cv vanwege de geringe omvang echter niet kwalificeren als een deelneming. Indien de deelneming tegen kostprijs onder toepassing van de faciliteit wordt doorgeschoven naar de commanditaire vennoot, ontstaat bij de commanditaire vennoot mogelijke een belaste stille reserve. De NOB verzoekt nogmaals te voorzien in een tegemoetkoming hiervoor, bijvoorbeeld in de vorm van een partiële afrekening voor dergelijke gevallen. In deze benadering zou de cv bijvoorbeeld kunnen kiezen om haar vrijgestelde deelnemingen voor de eindafrekening op te waarderen naar waarde economisch verkeer. (VRAAG 36)

Ten slotte bevat het voorgestelde artikel X geen expliciete bepaling dat bij toepassing van de doorschuiffaciliteit heffing bij de commanditaire vennoten (respectievelijk de deelgerechtigden bij een fgr) op grond van de fictie van artikel IX lid 2 (respectievelijk artikel IV lid 2 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi) achterwege blijft. De NOB stelt voor om de laatste zin van artikel X als volgt te formuleren (de onderstreepte passage bevat de voorgestelde aanvulling): *“Indien de winst ingevolge de eerste zin niet in aanmerking wordt genomen, treden de commanditaire vennoten met betrekking tot al hetgeen als gevolg van de toepassing van artikel IX, eerste lid, aan hen wordt geacht te zijn overgedragen in de plaats van de open commanditaire vennootschap en wordt bij hen het voordeel als gevolg van de toepassing van artikel IX, tweede lid, niet in aanmerking genomen.”* De NOB verzoekt tevens om eenzelfde toevoeging te maken aan artikel V lid 1 wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi. (VRAAG 37)

Artikel XII

In het geschetste voorbeeld 14 in de artikelsgewijze toelichting op artikel XII lid 2 wordt het voorbeeld gegeven wanneer een commanditair vennoot in een open cv, natuurlijk persoon, door de toepassing van de aandelenfusie van artikel VIII lid 2 (onbelast) vermogen zou kunnen overdragen doordat de bij de aandelenfusie uitgereikte aandelen een lagere waarde hebben in het economisch verkeer dan het ingebrachte aandeel.

⁵ NOB-reactie ter zake van het Consultatiedocument aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen, par. 61.





De NOB verzoekt hierbij ter verduidelijking ook een voorbeeld te geven waarbij bij een aandelenfusie met een BV - waarvan de commanditaire vennoot geen enig aandeelhouder is maar de andere aandeelhouders geen mede commanditair vennoot zijn dan wel commanditair vennoot zijn in de open cv maar geen gebruik maken van de aandelenfusie van artikel XII - kan worden bewerkstelligd dat er géén sprake zal zijn van een vermogensverschuiving naar de andere aandeelhouders waardoor de aandelenfusie van artikel XII lid 2 kan worden toegepast. (VRAAG 38)

De NOB verzoekt daarnaast om in algemene zin de reikwijdte van artikel XII lid 2 onderdeel c respectievelijk artikel VI lid 2 onderdeel c van het wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi te verduidelijken. (VRAAG 39) De geboden faciliteit maakt het mogelijk om de niet aan vennootschapsbelasting onderworpen commanditaire vennoten/deelgerechtigden hun aandelen in de cv/bewijzen van deelgerechtigdheid in het fgr fiscaal geruisloos in te brengen in een vennootschap tegen uitreiking van aandelen. Eventuele vorderingen op het fgr of de open cv zijn hiervan uitgezonderd. De NOB begrijpt dat inbreng van een vordering tot een wijziging van het relatieve belang kan leiden maar strikt genomen is dat geen vermogensverschuiving. Om afrekening over een stille reserve in een vordering uit te stellen zonder de aandelenfusiefaciliteit te compliceren stelt de NOB voor om de crediteur die zijn vordering behoudt desgevraagd in aanmerking te laten komen voor toepassing van de – daartoe aan te passen – uitstel van betaling faciliteit van het voorgestelde artikel 70g Invorderingswet 1990. (VRAAG 40)

Voorts wil de NOB in overweging meegeven om een voorbeeld toe te voegen voor een lucratief belang situatie. (VRAAG 41) Stel dat een werknemer zijn lucratieve belang middellijk houdt, via een niet-Nederlandse rechtsvorm, gelijkwaardig aan een open cv. De werknemer wil gebruikmaken van de aandelenfusiefaciliteit en brengt zijn belang in de open cv in in een vennootschap waarvan hij aanmerkelijkbelanghouder is. Omdat blijkt dat deze nieuwe vennootschap vervolgens niet kan voldoen aan de deelnemingsvrijstelling, vraagt de werknemer andere investeerders en/of werknemers om een deel van hun belangen te gaan houden via de nieuwe vennootschap. De NOB verzoekt om in dit kader te bevestigen dat hierdoor de nieuwe vennootschap toch gebruik kan maken van de deelnemingsvrijstelling. (VRAAG 42) Er is dan immers geen vermogensverschuiving aanwezig omdat er in economische zin niets verandert aan het belang van de werknemer.

Artikel XV

De NOB verzoekt om een verheldering inzake de opmerking in de MvT dat het moment van inschrijving van de open commanditaire vennootschap in het handelsregister van de Kamer van Koophandel bepalend is voor de vraag of een open commanditaire vennootschap tot stand is gekomen voor de toepassing van artikel XV.





De NOB meent dat dit niet is af te leiden uit de wettekst en te ver gaat. Bovendien kon niet worden voorzien dat bij het aangaan van een open commanditaire vennootschap of een open fgr vóór Prinsjesdag, het niet voldoende was voor deze entiteiten om zich binnen de gebruikelijke termijnen in te schrijven bij de Kamer van Koophandel of als belastingplichtige op te geven bij de Belastingdienst. Het moet daarom naar de mening van de NOB ook mogelijk zijn om op andere manieren aan te tonen op basis van objectief controleerbare gegevens, dat de open commanditaire vennootschap bestaat op het bedoelde moment. De NOB denkt hierbij aan een instellingsovereenkomst of inbrengakte waar bijvoorbeeld een notaris of een advocaat bij betrokken is geweest, de aanmelding bij de Belastingdienst van een open cv als belastingplichtige, de aanmelding bij de Kamer van Koophandel of de aangifte overdrachtsbelasting. De NOB verzoekt dit te bevestigen, zowel voor het overgangsrecht bij de open cv als het overgangsrecht voor de open fgr zoals dat is opgenomen in artikel VIII lid 2 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. (VRAAG 43)

De NOB begrijpt dat aan de 'aandelenruilfaciliteit' van artikel XV een aanhoudingseis van drie jaar is gekoppeld. Dit om te voorkomen dat door de aandelenruilfaciliteit een betere overdrachtsbelastingpositie ontstaat. In situaties waarin vóór de aandelenruil sprake zou zijn van een belaste verkrijging, zou na de aandelenruil eveneens overdrachtsbelasting moeten worden geheven. Anderzijds zouden situaties waarin vóór de aandelenruil geen overdrachtsbelasting geheven wordt, ook na de aandelenruil niet moeten leiden tot overdrachtsbelasting. De thans voorgestelde aanhoudingseis regelt deze laatste situaties niet en bevat dus overkill. De NOB geeft hierbij een tweetal voorbeelden.

Voorbeeld 1

Vóór de aandelenruil bezit natuurlijk persoon X 40 procent van de participaties in een cv die kwalificeert als beleggingsfonds in de zin van artikel 1:1 Wft. Verkrijgers die minder dan 1/3 belang verkrijgen in een dergelijk fonds zijn geen overdrachtsbelasting verschuldigd op basis van artikel 2 lid 3 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Na de inbreng van de participatie in een vennootschap zou vervreemding van aandelen wel leiden tot 'alsnog' overdrachtsbelasting, ook als de verkrijger minder dan 1/3 belang verkrijgt.

De NOB verzoekt de aanhoudingseis te ontdoen van deze overkill. De overkill zou voor een deel al worden voorkomen door de termijn aanzienlijk in te korten, bijvoorbeeld een tweejaarsperiode, die ook wordt gehanteerd in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Tevens verzoekt de NOB te bevestigen dat als er meerdere inbrengers zijn in eenzelfde vennootschap, dat de aanhoudingseis voor elke inbrenger afzonderlijk wordt beoordeeld en dientengevolge overtreding van de aanhoudingseis slechts leidt tot een pro rata verschuldigdheid van overdrachtsbelasting. De NOB verzoekt voorgaande vragen zowel voor het overgangsrecht bij de open cv als het overgangsrecht voor de open fgr zoals dat is opgenomen in artikel VIII lid 3 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. (VRAAG 44)





De NOB merkt daarnaast ten aanzien van de aanhoudingseis op dat onder omstandigheden de gehele vrijstelling verloren kan gaan bij deeltransacties. De NOB verwijst naar voorbeeld 19 in de MvT. Ondanks dat de inbrenger na een tweetal transacties van zijn oorspronkelijke belang 25 procent heeft behouden, zou de volledige vrijstelling die is toegepast komen te vervallen. De NOB bepleit daarom dat ten hoogste de vrijstelling vervalt voor zover binnen de termijn van de aanhoudingseis een belang wordt vervreemd en de verkrijger geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. De NOB verzoekt dit tevens te bevestigen ten aanzien van de aanhoudingseis zoals opgenomen in artikel VIII lid 3 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling (zie ook het vergelijkbare voorbeeld 9 uit de MvT bij dat wetsvoorstel). (VRAAG 45) Met name in het licht van de aanhoudingseis voor het fgr, wijst de NOB ook op de situatie dat in de uitgangssituatie sprake is van een beleggingsfonds waarop artikel 2 lid 3 Wet belastingen van rechtsverkeer van toepassing is. Kan worden bevestigd dat in dat geval de aanhoudingseis niet van toepassing zou moeten zijn? Immers er doet zich dan als gevolg van de herstructurering geen wezenlijk verschil voor in de heffing van overdrachtsbelasting bij vervreemding van participaties dan wel aandelen in vergelijking met de situatie voor de herstructurering. (VRAAG 46)

Voorbeeld 2

X, Y en Z zijn ieder voor 1/3 commandiet in een cv met vastgoed. Zij brengen hun participatie in in een gezamenlijke vennootschap en krijgen ieder 1/3 van de aandelen. X verkoopt zijn aandelenpakket.

Op basis van artikel XV lid 1 onderdeel a en lid 3 is naar de NOB begrijpt alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over 1/3 van de waarde van het vastgoed (het aandeel dat X heeft ingebracht). De NOB vraagt deze uitleg te bevestigen. (VRAAG 47) In deze context wijst de NOB op de dynamiek van zowel cv's als beleggingsfondsen als het gaat om het aan- en verkopen van vastgoed. Er is geen reden om op de vrijstelling terug te komen voor zover de portefeuille die aanwezig was bij de reorganisatie inmiddels is vervreemd. Stel: beleggingsfonds A heeft een belang in een winkelcentrum B, dat wordt vervreemd in 2025, waarna een belang wordt genomen in winkelcentrum C. Over deze verkrijging is de vennootschap overdrachtsbelasting verschuldigd. Als een aandeelhouder die indertijd de vrijstelling heeft genoten zijn aandelen in de vennootschap vervolgens geheel of ten dele vervreemdt is er geen goed argument te bedenken om op de vrijstelling terug te komen. De NOB bepleit dat de vrijstelling behouden blijft voor zover bestaand vastgoed is verkocht door de vennootschap.

Daarnaast vraagt de NOB in het kader van de sanctiebepaling van artikel XV lid 3 aandacht voor de situatie dat een inbrenger, natuurlijk persoon, buiten zijn macht het door de aandelen vertegenwoordigde soortgelijke belang binnen drie jaren na de aandelenfusie, bedoeld in artikel XII, niet meer geheel in het bezit heeft als de inbrenger binnen deze drie jaren overlijdt. Ook in geval van een verdeling van een huwelijksgemeenschap of partnerschap zou de inbrenger het bezit van de aandelen onverhoopt kunnen verliezen.





Op basis van artikel 3 lid 1 onderdelen a en b van de Wet op belastingen van rechtsberkeer 1970 worden o.a. de verkrijging krachtens erfrecht en de verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap niet aangemerkt als een belaste verkrijging. Nu overlijden en echtscheiding gebeurtenissen zijn die buiten de macht van de inbrenger liggen, verzoekt de NOB om in het wetsvoorstel op te nemen dat de sanctiebepaling van artikel XII lid 3 niet geldt indien de inbrenger de aandelen niet meer (geheel) in het bezit heeft door de verdeling van zijn huwelijksgemeenschap of door zijn overlijden. (VRAAG 48)

