

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten ter aanpassing van het fiscale kwalificatiebeleid inzake rechtsvormen (Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen)

VOORSTEL VAN WET

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten: Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is maatregelen te treffen om het fiscale kwalificatiebeleid inzake rechtsvormen aan te passen; Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel I

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 2 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid wordt als volgt gewijzigd:

- a. In onderdeel a vervalt „, open commanditaire vennootschappen“.
- b. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel g door een puntkomma wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:
 - h. naar het recht van een andere staat opgerichte lichamen waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met een rechtsvorm van de lichamen, genoemd in de onderdelen a tot en met g, of van een maatschap, vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap.

2. Het derde lid komt te luiden:

3. Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt onder een fonds voor gemene rekening verstaan een fonds dat tegen uitreiking van bewijzen van deelgerechtigdheid vermogen bijeenbrengt om dit collectief te beleggen, en waarbij:

- a. de bewijzen van deelgerechtigdheid worden verhandeld op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht of daarmee vergelijkbaar handelsplatform; of
- b. het fonds de verplichting heeft om met regelmaat de bewijzen van deelgerechtigdheid op verzoek van de deelgerechtigden ten laste van de activa van het fonds in te kopen of terug te betalen;

behoudens indien de bewijzen van deelgerechtigdheid rechtens dan wel in feite, direct of indirect, uitsluitend of nagenoeg uitsluitend kunnen worden overgedragen aan een deelgerechtigde in het fonds, de partner van een deelgerechtigde, dan wel een of meer bloed- of aanverwanten in de

rechte lijn of tot en met de vierde graad van de zijlijn van een deelgerechtigde of zijn partner. Een fonds voor gemene rekening wordt als onderneming aangemerkt.

3. In het vijfde lid wordt "c en d" vervangen door "c, d en h".

B

Artikel 3, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel b vervalt "open commanditaire vennootschappen en andere".

2. Er wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

e. naar het recht van een andere staat opgerichte lichamen die ingevolge de wet- en regelgeving van die staat aldaar onderworpen zijn aan een belasting naar de winst en waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met een rechtsvorm van de lichamen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met g, of van een maatschap, vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap;

C

In **artikel 9**, eerste lid, vervalt onderdeel e.

D

Artikel 13 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid, onderdeel d, komt te luiden:

d. voor ten minste 5% recht heeft op de winst van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h;

2. Aan het tweede lid wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

e. voor ten minste 5% recht heeft op de winst van een niet in Nederland gevestigd lichaam dat naar het recht van een andere staat is opgericht, ingevolge de wet- en regelgeving van die staat aldaar onderworpen is aan een belasting naar de winst, waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met een rechtsvorm van de lichamen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met g, of van een maatschap, vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap.

3. In het vijfde lid, onderdeel a, wordt "vennootschap, deelgerechtigd" vervangen door "vennootschap of deelgerechtigd" en vervalt ", of als commanditaire vennoot een aandeel heeft in de vennootschappelijke gemeenschap van een open commanditaire vennootschap,". Voorts vervalt "of deze open commanditaire vennootschap".

4. In het veertiende lid vervalt onderdeel c onder vervanging van de puntkomma aan het slot van onderdeel b door een punt.

E

In **artikel 13a**, derde lid, wordt "bewijzen van deelgerechtigdheid, lidmaatschapsrechten en aandelen als commanditaire vennoot in de vennootschappelijke gemeenschap van een open

commanditaire vennootschap" vervangen door "bewijzen van deelgerechtigdheid en lidmaatschapsrechten".

Artikel II

In de Wet op de dividendbelasting 1965 vervalt in **artikel 1**, eerste lid, ", open commanditaire vennootschappen".

Artikel III

In de Wet bronbelasting 2021 wordt **artikel 1.2**, eerste lid, onderdeel b, als volgt gewijzigd:

1. Subonderdeel 3° vervalt, onder vernummering van de subonderdelen 4° tot en met 12° tot 3° tot en met 11°.
2. In subonderdeel 11° (nieuw) wordt "1° tot en met 11°" vervangen door "1° tot en met 10°".

Artikel IV

In **artikel 2** van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervallen de onderdelen c en f van het derde lid onder verlettering van de onderdelen d en e tot c en d en de onderdelen g tot en met p tot e tot en met n.

Artikel V

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan **artikel 25** wordt een lid toegevoegd, luidende:

22. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor de duur van ten hoogste tien jaar, mits voldoende zekerheid is gesteld, voor belastingaanslagen voor zover daarin is begrepen inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting ter zake van een overdracht van vermogensbestanddelen op grond van artikel VI, eerste lid, van de Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen of ter zake van een vervreemding van een deelgerechtigdheid in en schuldvorderingen op een open commanditaire vennootschap op grond van artikel VI, tweede lid, van de Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen. Het uitstel wordt verleend voor het bedrag aan belasting dat kan worden toegerekend aan het voordeel wegens deze overdracht of vervreemding. Het uitstel wordt beëindigd:

- a. in geval van faillissement van belastingschuldige;
- b. ingeval de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen ten aanzien van de belastingschuldige van toepassing is.

B

Artikel 28 wordt als volgt gewijzigd:

1. In artikel 28, derde lid, wordt de zinsnede "of negentiende lid" vervangen door: , negentiende of tweeëntwintigste lid.
2. In artikel 28, vierde lid, wordt de zinsnede "of negentiende lid" vervangen door: , negentiende of tweeëntwintigste lid.

Artikel VI

1. Op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan inwerkingtreding van artikel I, onderdeel A, onder 1, subonderdeel a, wordt een open commanditaire vennootschap voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden, geacht haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijke personen die participeren in die vennootschap (beherende zowel als commanditaire vennoten) en te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten.
2. De commanditaire vennoot, bedoeld in het eerste lid, wordt op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de beëindiging van de belastingplicht van een open commanditaire vennootschap geacht zijn aandeel in en schuldvorderingen op die vennootschap te hebben vervreemd.
3. Indien de in het tweede lid genoemde schuldvorderingen zijn afgewaardeerd ten laste van de in Nederland belastbare winst van de commanditaire vennoot die belastingplichtig is voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, wordt tot de winst van die vennoot gerekend een bedrag gelijk aan die afwaardering voor zover met betrekking tot die schuldvordering niet reeds een bedrag op de voet van artikel 13b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tot de winst van de belastingplichtige is gerekend.

Artikel VII

1. Ingeval sprake is van een open commanditaire vennootschap als bedoeld in artikel VI, eerste lid, met uitsluitend commanditaire vennoten die onderworpen zijn aan een belasting naar de winst voor lichamen, wordt op gezamenlijk verzoek van die vennootschap en die vennoten de als gevolg van de toepassing van artikel VI, eerste lid, behaalde winst niet in aanmerking genomen, mits voor het bepalen van de winst bij die vennootschap en die vennoten dezelfde bepalingen van toepassing zijn, alsmede noch bij die vennootschap noch bij die vennoten aanspraak bestaat op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox op de voet van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op de voet van artikel 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op toepassing van de deelnemingsverrekening op de voet van artikel 13aa juncto artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten op de voet van artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, en latere heffing is verzekerd. Indien de winst niet in aanmerking wordt genomen, treden die vennoten met betrekking tot al hetgeen in het kader van

de beëindiging van de belastingplicht van de open commanditaire vennootschap aan hen wordt geacht te zijn overgedragen in de plaats van de open commanditaire vennootschap.

2. Ingeval niet is voldaan aan de in het eerste lid, eerste zin, bedoelde vereisten, kan onze Minister, op een gezamenlijk verzoek van de open commanditaire vennootschap en alle commanditaire vennoten, bedoeld in het eerste lid, onder door hem te stellen voorwaarden de inspecteur belast met de aanslagregeling van de open commanditaire vennootschap toestaan de winst behaald als gevolg van de toepassing van artikel VI, eerste lid, geheel of ten dele buiten aanmerking te laten. Daarbij treden die vennoten met betrekking tot al hetgeen in het kader van de beëindiging van de belastingplicht van de open commanditaire vennootschap aan hen wordt geacht te zijn overgedragen, voor zover daaraan geen voorwaarden zijn gesteld, in de plaats van de open commanditaire vennootschap. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de in de eerste zin bedoelde voorwaarden zijn opgenomen.

3. De in het tweede lid bedoelde voorwaarden mogen slechts strekken ter verzekering van de heffing en de invordering van belasting welke verschuldigd zou zijn of zou worden indien de eerste zin van het tweede lid buiten toepassing zou blijven. Voorts kunnen voorwaarden worden gesteld die betrekking hebben op het bepalen van de in een jaar genoten winst van de commanditaire vennoten, bedoeld in het eerste lid, de toelaatbare reserves, de verrekening van verliezen, de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, de toepassing van de innovatiebox op de voet van artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op de voet van artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de toepassing van de deelnemingsverrekening op de voet van artikel 13aa juncto artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of de toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten op de voet van artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en kunnen voorwaarden worden gesteld indien op het tijdstip van beëindiging van de belastingplicht van de open commanditaire vennootschap de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen die aan de vennoten, bedoeld in het eerste lid, worden geacht te zijn overgedragen lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen.

4. Het in het eerste en tweede lid bedoelde verzoek wordt uiterlijk op 31 december 2022, dan wel, indien dit eerder is, op het tijdstip van indienen van de aangifte voor de heffing van vennootschapsbelasting van de open commanditaire vennootschap over het jaar 2021, schriftelijk gedaan.

5. De toepassing van het eerste of tweede lid wordt uiterlijk op 31 december 2022 voltooid, en heeft terugwerkende kracht tot en met het in artikel VI, eerste lid, bedoelde tijdstip.

6. Het eerste en tweede lid vinden slechts toepassing indien de open commanditaire vennootschap en de commanditaire vennoten in Nederland zijn gevestigd, respectievelijk in Nederland een onderneming drijven, of in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Artikel VIII

1. Voor de toepassing van afdeling 3.2 en hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt op verzoek van een commanditaire vennoot als bedoeld in artikel VI, eerste lid, het voordeel uit de vervreemding van zijn aandeel in het kader van een aandelenfusie niet in aanmerking genomen.
2. Voor de toepassing van de artikelen VI tot en met IX wordt onder aandelenfusie verstaan de situatie waarin een commanditaire vennoot in het kader van de beëindiging van de belastingplicht van de open commanditaire vennootschap, bedoeld in artikel VI, eerste lid, alle aandelen in een in Nederland of in een andere lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende Europese Economische Ruimte gevestigde vennootschap verwerft, waarbij die andere vennootschap tegen uitreiking van eigen aandelen het aandeel afkomstig van die vennoot in die open commanditaire vennootschap verwerft, en die vennoot de aandelen in die andere vennootschap op het tijdstip van de bedoelde vervreemding voor dezelfde waarde te boek stelt als zijn aandeel in die open commanditaire vennootschap onmiddellijk voor de bedoelde vervreemding te boek was gesteld en latere heffing is verzekerd.
3. Indien de commanditaire vennoot, bedoeld in artikel VI, eerste lid, een aanmerkelijk belang als bedoeld in hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in de open commanditaire vennootschap heeft, wordt als verkrijgingsprijs van de in het kader van de aandelenfusie verworven aandelen aangemerkt de verkrijgingsprijs van het in het kader van de aandelenfusie vervreemde aandeel.
4. Het in het eerste lid bedoelde verzoek wordt uiterlijk op 31 december 2022, dan wel, indien dit eerder is, op het tijdstip van indienen van de aangifte voor de heffing van inkomstenbelasting van de commanditaire vennoot over het jaar 2021, schriftelijk gedaan.
5. De in dit artikel bedoelde aandelenfusie wordt uiterlijk op 31 december 2022 voltooid en heeft terugwerkende kracht tot en met het in artikel VI, eerste lid, bedoelde tijdstip.
6. Een in een lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte gevestigde vennootschap is een vennootschap die:
 - 1°. een van de rechtsvormen heeft die zijn opgenomen in de bijlage I, deel A, van Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenfusie met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310) of een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met een van de rechtsvormen die voor Nederland zijn opgenomen in deze bijlage;
 - 2°. niet wordt geacht volgens een door de staat van vestiging met een derde staat gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting te zijn gevestigd buiten de Europese Unie en de bij ministeriële regeling aangewezen staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en
 - 3°. zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld, in de staat van vestiging is onderworpen aan de aldaar geheven belasting naar de winst, bedoeld in bijlage I, deel B, van de

onder 1° genoemde richtlijn of aan een andere aldaar geheven belasting naar de winst.

7. Het eerste, tweede en derde lid vinden slechts toepassing indien de commanditaire vennoten, bedoeld in het eerste lid, in Nederland zijn gevestigd, respectievelijk in Nederland een onderneming drijven, of in de zin van artikel 3.55, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Artikel IX

1. Indien vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet langer door een commanditaire vennoot ter beschikking worden gesteld aan een open commanditaire vennootschap in verband met de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel A, onder 1, subonderdeel a, maar die vermogensbestanddelen feitelijk ongewijzigd worden gebruikt in de onderneming waaruit de commanditaire vennoot, anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen winst geniet, wordt, op verzoek van de commanditaire vennoot, de daarmee behaalde stakingswinst niet in aanmerking genomen voor het bepalen van het in het jaar uit de werkzaamheid genoten resultaat. In dat geval stelt de commanditaire vennoot, als medegerechtigde tot het vermogen van de commanditaire vennootschap, voor de bepaling van winst uit onderneming de boekwaarde van de betreffende vermogensbestanddelen op de boekwaarde daarvan bij de werkzaamheid.

2. Indien vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet langer door de belastingplichtige op grond van artikel 3.92, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 ter beschikking worden gesteld aan een open commanditaire vennootschap in verband met de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel A, onder 1, subonderdeel a, maar die vermogensbestanddelen feitelijk ongewijzigd worden gebruikt in de onderneming waaruit de echtgenoot, anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen winst geniet, wordt, op gezamenlijk verzoek van de commanditaire vennoot en de echtgenoot, de daarmee behaalde stakingswinst niet in aanmerking genomen voor het bepalen van het in het jaar uit de werkzaamheid genoten resultaat. In dat geval stelt de echtgenoot, als medegerechtigde tot het vermogen van de commanditaire vennootschap, voor de bepaling van winst uit onderneming de boekwaarde van de betreffende vermogensbestanddelen op de boekwaarde daarvan bij de werkzaamheid van de belastingplichtige.

3. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot fiscale reserves als bedoeld in artikel 3.53, eerste lid, onderdelen a en b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 alsmede voorzieningen die in overeenstemming met artikel 3.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn gevormd bij de bepaling van het resultaat uit de werkzaamheid. Degene naar wie de reserve of voorziening is overgegaan, wordt geacht in de plaats te zijn getreden van degene die de reserve of voorziening heeft gevormd.

4. Het in het eerste en tweede lid bedoelde verzoek wordt uiterlijk op 31 december 2022, dan wel, indien dit eerder is, op het tijdstip van indienen van de aangifte voor de heffing van inkomstenbelasting over het jaar 2021, schriftelijk gedaan.

5. De toepassing van dit artikel wordt uiterlijk op 31 december 2022 voltooid en heeft terugwerkende kracht tot en met het in artikel VI, eerste lid, bedoelde tijdstip.

Artikel X

Voor de toepassing van de artikelen VI tot en met IX zijn artikel 9, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 2, derde lid, onderdeel f, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals die op 31 december 2021 luiden, van overeenkomstige toepassing.

Artikel XI

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2022.

Artikel XII

Deze wet wordt aangehaald als: Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.

I. Algemeen

1. Aanpassing kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen

Inleiding

Voor bepaalde rechtsvormen is het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid afwijkend van dat in andere landen. Kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels kunnen ertoe leiden dat het ene land een lichaam als niet-zelfstandig belastingplichtig beschouwt (transparant, de achterliggende participanten worden als belastingplichtige beschouwd), terwijl het andere land een lichaam als zelfstandig belastingplichtig beschouwt (niet-transparant). Hierdoor kunnen zogenoemde hybride mismatches¹ ontstaan, wat kan resulteren in dubbele aftrek of aftrek zonder betrekking in de heffing. Tijdens de parlementaire behandeling van de in de vennootschapsbelasting opgenomen hybridemismatchmaatregelen die volgen uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)² is een oproep gedaan om het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen te heroverwegen.³ De hybridemismatchmaatregelen zorgen er immers voor dat de gevolgen van hybride mismatches worden voorkomen, maar nemen de oorzaak (kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels) niet weg. De in dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassingen van het kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen zijn er onder andere op gericht te voorkómen dat hybride mismatches ontstaan. Daarmee wordt de oorzaak van hybride mismatches aangepakt.

De voorgestelde aanpassingen komen in essentie op het volgende neer. Ten eerste komt de vennootschapsbelastingplicht van de zogenoemde open commanditaire vennootschap per 1 januari 2022 te vervallen. Hierbij wordt voorzien in overgangsrecht. Daarnaast wordt het zogenoemde open fonds voor gemene rekening in de wet opnieuw gedefinieerd. Ten derde wordt voorgesteld om voor een tweetal bijzondere situaties een aanvullende methode van kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen te gebruiken.

Kwalificatie van (buitenlandse) rechtsvormen

Ten behoeve van de Nederlandse belastingheffing vindt de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen op dit moment plaats op basis van de zogenoemde rechtsvormvergelijkingsmethode. Op basis van deze methode worden bepaalde civielrechtelijke kenmerken van een buitenlandse rechtsvorm vergeleken met die van bestaande Nederlandse rechtsvormen, zoals de naamloze vennootschap (nv), de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv), de coöperatie, de vereniging, de stichting, de maatschap of de commanditaire vennootschap (cv). Vervolgens wordt de betreffende buitenlandse rechtsvorm in principe op dezelfde wijze behandeld als de Nederlandse rechtsvorm die hiermee vergelijkbaar is. De afgelopen jaren is vanuit de praktijk meerdere malen kritiek geuit op het Nederlandse kwalificatiebeleid inzake (buitenlandse) rechtsvormen. Met name wordt hierbij aandacht gevraagd voor het zogenoemde (hierna

¹ Met de per 1 januari 2020 ingevoerde hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting die volgen uit ATAD2 wordt, kort gezegd, de fiscale aantrekkelijkheid van hybride structuren beëindigd. Daarmee worden de gevolgen van deze hybride mismatches aangepakt en wordt aftrek geweigerd of wordt inkomen in de heffing betrokken.

² Stb. 2019, 508.

³ Kamerstukken II 2019/20, 35241, nr. 7, p. 6 en 7, en Kamerstukken II 2019/20, 35305, nr. 6, p. 37.

toegelichte) toestemmingsvereiste, waardoor bepaalde buitenlandse rechtsvormen voor Nederlandse doeleinden als fiscaal niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) worden aangemerkt, terwijl ze in de staat van vestiging als fiscaal transparant (niet-zelfstandig belastingplichtig) worden gezien. Deze kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels kunnen leiden tot hybride mismatches. In 2019 heeft het kabinet toegezegd te onderzoeken wat de knelpunten zijn van het Nederlandse kwalificatiebeleid inzake buitenlandse rechtsvormen (hierna: onderzoek kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen). In de loop van het jaar 2020 is dit onderzoek door het Ministerie van Financiën afgerond. Bij dit onderzoek is met verschillende belangenorganisaties contact geweest.⁴ De uitkomst van dit onderzoek is tweeledig. Allereerst stelt het kabinet voor de huidige Nederlandse kwalificatiemethode met betrekking tot buitenlandse rechtsvormen (de rechtsvormvergelijkingsmethode) te behouden, aangezien deze methode in de meeste situaties adequaat werkt bij de aanpak van kwalificatievraagstukken. In enkele bijzondere situaties biedt deze methode echter geen uitkomst. Daarom wordt door het kabinet in die bijzondere situaties een aanvullende methode voorgesteld, die hierna wordt toegelicht. Ten tweede wordt voorgesteld om voor de fiscale behandeling van de rechtsvorm cv het toestemmingsvereiste te laten vervallen. In dit kader houdt het toestemmingsvereiste in dat toetreding of vervanging van een commanditaire vennoot slechts kan plaatsvinden nadat alle vennoten (beherende en commanditaire) hiervoor toestemming hebben gegeven. Slechts indien aan dit toestemmingsvereiste wordt voldaan, is sprake van een fiscaal transparante (niet-zelfstandig belastingplichtige) cv (de 'besloten cv'). Indien niet aan dit toestemmingsvereiste wordt voldaan, is de cv zelfstandig belastingplichtig (niet-transparant) voor de vennootschapsbelasting (de 'open cv').

Bij de kwalificatie door Nederland van buitenlandse rechtsvormen die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse cv wordt momenteel op basis van het genoemde toestemmingsvereiste beslist of sprake is van een gelijkstelling met een besloten cv of met een open cv. Uit het genoemde onderzoek (kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen) is naar voren gekomen dat de kwalificatie door Nederland van de cv internationaal gezien uit de pas loopt, hetgeen tot hybride mismatches kan leiden. Door toepassing van het toestemmingsvereiste worden bepaalde buitenlandse rechtsvormen namelijk voor Nederlandse doeleinden als fiscaal niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt, terwijl ze in de vestigingsstaat als fiscaal transparant (niet-zelfstandig belastingplichtig) worden behandeld. Hierdoor kan dubbele heffing of dubbele niet-heffing ontstaan.⁵ Om die reden stelt het kabinet voor dit toestemmingsvereiste te laten vervallen. Dit heeft tot gevolg dat het kenmerkende onderscheid tussen de twee bestaande varianten van de cv (open cv of besloten cv) op basis van dit voorstel niet meer zal bestaan. Daarmee vervalt, naar de mening van het kabinet, het bestaansrecht van de open cv en wordt voorgesteld deze kwalificatie te laten vervallen. Dit betekent dat op basis van het onderhavige voorstel iedere cv als fiscaal transparant (niet-zelfstandig belastingplichtig) wordt aangemerkt.

⁴ Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Register Belastingadviseurs, VNO-NCW, Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen, Tax Justice NL en Dutch Fund and Asset Management Association.

⁵ Voor zover deze grensoverschrijdende mismatches leiden tot dubbele niet-heffing geldt de per 1 januari 2019 ingevoerde Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde staten, PbEU 2017, L 144/1), "ATAD2". Het laten vervallen van het toestemmingsvereiste voorkomt echter in bepaalde gevallen dat een grensoverschrijdende mismatch ontstaat, waardoor in zijn geheel niet aan ATAD2 wordt toegekomen.

Voor de toepassing van de dividendbelasting en de bronbelasting op renten en royalty's komt de open cv als inhoudingsplichtige te vervallen. Dit heeft tot gevolg dat de open cv niet langer inhoudingsplichtig is voor deze belastingen met betrekking tot uitgaande dividenden, renten en royalty's.

Overgangsrecht bij het vervallen van de open cv

Met het vervallen van de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht voor de open cv worden alle bestaande open cv's met ingang van 1 januari 2022 als fiscaal transparant aangemerkt. Vanaf dat moment worden alle - ook de commanditaire - vennoten rechtstreeks voor hun aandeel in de resultaten van de cv in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken. Voor de beherende vennoten heeft de afschaffing van de open cv geen fiscale gevolgen. Immers, zij worden op dit moment reeds rechtstreeks in de belastingheffing betrokken voor hun aandeel in de resultaten van de open cv.

Voor wat betreft de overgang van een open cv naar een fiscaal transparante cv gebeurt er civielrechtelijk niets. Het betreft uitsluitend een wijziging van de fiscale kwalificatie. Er zal civielrechtelijk dan ook geen sprake zijn van een vermogensoverdracht of -overgang. Omdat de cv als rechtsvorm bij beëindiging van haar vennootschapsbelastingplicht niet ophoudt te bestaan, maar civielrechtelijk geen sprake is van een vermogensoverdracht of -overgang, wordt in het voorgestelde overgangsrecht (bij fictie) geregeld dat - voor fiscale doeleinden - een bestaande open cv, op het moment direct voorafgaand aan de beëindiging van haar belastingplicht, geacht wordt al haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan haar vennoten (zowel de commanditaire als de beherende) tegen de waarde in het economische verkeer. Daarnaast wordt de open cv - op hetzelfde moment - geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten. Deze ficties hebben tot gevolg dat bij de open cv sprake is van een verplichte eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in haar onderneming aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill (eindafrekeningswinst). Hierbij komt het gedeelte van de eindafrekeningswinst van de open cv dat toekomt aan de beherende vennoten in aftrek bij het bepalen van die eindafrekeningswinst. Voor de volledigheid wordt gemeld dat voor de toepassing van de desinvesteringbijtelling de vermogensbestanddelen van de open cv eveneens geacht worden te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

Voor fiscale doeleinden geldt daarnaast dat de commanditaire vennoten na afschaffing van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv niet langer een aandeel houden in die cv. De bezittingen en schulden van de (fiscaal transparante) cv worden vanaf dat moment immers direct toegerekend aan de commanditaire vennoten naar rato van ieders gerechtigheid. In het voorgestelde overgangsrecht is daarom geregeld dat een commanditaire vennoot van een open cv, op het moment direct voorafgaand aan de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van die cv, geacht wordt zijn aandeel in (en schuldvorderingen op) die cv te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer (fictieve vervreemding).

Hierbij is het uitgangspunt van het kabinet dat het door middel van het bieden van fiscale faciliteiten onder bepaalde voorwaarden mogelijk wordt om belastingheffing als direct gevolg van

het wettelijk vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv zoveel mogelijk te voorkomen.

Hiertoe voorziet het overgangsrecht in een viertal faciliteiten:

(i) doorschuiffaciliteit: de fiscale claims op alle in de onderneming van de open cv aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill worden overgenomen door de commanditaire vennoten die onderworpen zijn aan een belasting naar de winst voor lichamen;

(ii) aandelenfusie: commanditaire vennoten kunnen de fiscale claims op hun aandeel in de cv doorschuiven.

(iii) gespreide betaling in tien jaar.

(iv) doorschuiffaciliteit bij terbeschikkingstellingsituaties: commanditaire vennoten kunnen de fiscale claims op het aan de open cv ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel doorschuiven, indien het vermogensbestanddeel feitelijk ongewijzigd wordt gebruikt in de onderneming waaruit de commanditaire vennoot winst uit onderneming gaat genieten.

Ad (i) Indien alle commanditaire vennoten onderworpen zijn aan een belasting naar de winst voor lichamen kunnen zij - tezamen met de open cv - verzoeken om de belastingheffing over de eindafrekeningswinst als gevolg van de afschaffing van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv achterwege te laten. In dat geval treden de vennoten met betrekking tot al hetgeen in het kader van de beëindiging van de belastingplicht van de open cv aan hen wordt geacht te zijn overgedragen in de plaats van de open cv. Dit heeft onder andere tot gevolg dat de commanditaire vennoten op hun fiscale balans de vermogensbestanddelen van de cv tegen dezelfde waarde opnemen (naar rato van ieders gerechtigdheid) als de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen te boek stonden op de balans van de open cv (op het moment onmiddellijk voor afschaffing van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv).

Belastingheffing kan alleen achterwege blijven indien aan een aantal voorwaarden ter verzekering van de heffing en inning wordt voldaan. Daarnaast kan de faciliteit alleen worden toegepast indien zowel de open cv als de commanditaire vennoten in Nederland, een EU-lidstaat of EER-staat zijn gevestigd. Dit heeft tot gevolg dat indien (één van) de commanditaire vennoten niet in een van de genoemde landen is gevestigd afgerekend dient te worden over de eindafrekeningswinst.

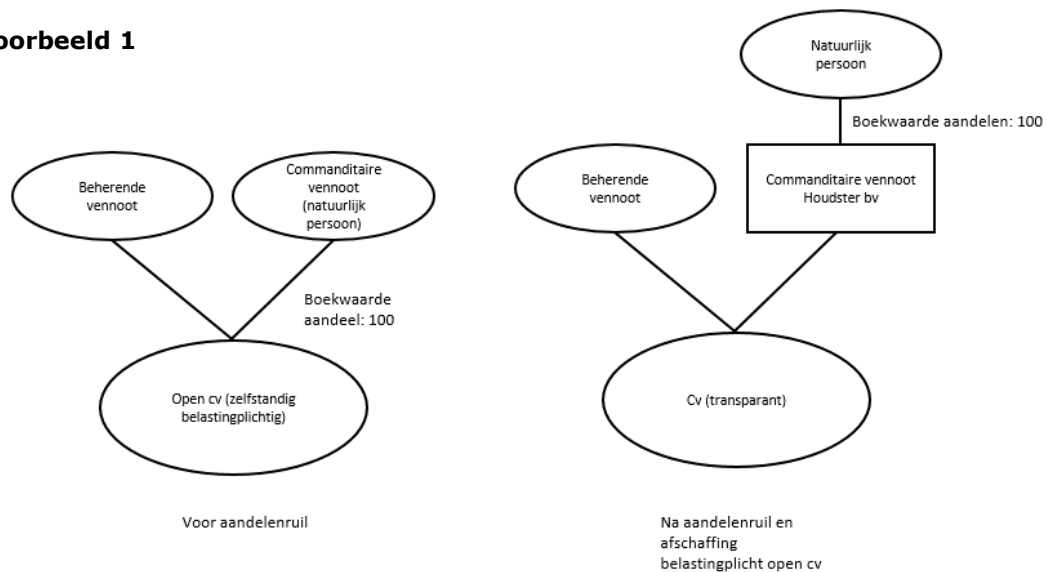
Ad (ii) Een commanditaire vennoot kan zijn aandeel in de cv in een nieuwe houdstervenootschap (gevestigd in Nederland, een EU-lidstaat of EER-staat) storten tegen uitreiking van nieuwe aandelen in die vennootschap. Over de winst bij vervreemding van het aandeel door de commanditaire vennoot als onderdeel van een zogenoemde aandelenfusie is geen belastingheffing verschuldigd mits deze commanditaire vennoot het in die houdstervenootschap verkregen aandelenbelang voor dezelfde waarde te boek stelt als zijn aandeel in de open cv, zodat de fiscale claim niet verloren gaat. Het gaat dan om de waarde van zijn aandeel in de open cv onmiddellijk voorafgaand aan het moment dat de vennootschapsbelastingplicht van de open cv komt te vervallen. Daarnaast wordt bij de commanditaire vennoot voor het aanmerkelijk belang de verkrijgingsprijs van het aandeel in de cv doorgeschoven naar de aandelen van de nieuwe houdstervenootschap zodat ook deze fiscale claim behouden blijft. De commanditaire vennoot heeft de mogelijkheid om de aandelenfusie uiterlijk te laten plaatsvinden op 31 december 2022

(tenzij eerder aangifte over het jaar 2021 wordt gedaan). Dit heeft terugwerkende kracht tot en met het tijdstip direct voorafgaand aan de beëindiging van de belastingplicht van de open cv.

Elke commanditaire vennoot kan deze faciliteit afzonderlijk toepassen door middel van een houdstervennootschap. Het is echter ook mogelijk dat de commanditaire vennoten gezamenlijk een houdstervennootschap oprichten waarin zij hun aandeel in de open cv storten tegen uitreiking van nieuwe aandelen.

In de situatie van een open cv met commanditaire vennoten die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting, kan geen rechtstreeks beroep worden gedaan op de hierboven bij (i) beschreven doorschuiffaciliteit. Immers, één van de vereisten is dat alle commanditaire vennoten onderworpen zijn aan een belasting naar de winst voor lichamen. Echter, in twee stappen kan alsnog aanspraak worden gemaakt op de doorschuiffaciliteit waarbij de belastingclaim van de open cv wordt doorgeschoven. Stap 1 is dat een commanditaire vennoot gebruik maakt van de aandelenfusie. Stap 2 is dat de houdstervennootschap (die in stap 1 tot commanditaire vennoot is geworden) samen met de open cv een verzoek doet op de doorschuiffaciliteit. Het voorgaande wordt verduidelijkt met het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 1



Een commanditaire vennoot (natuurlijk persoon) heeft een aandeel in een open cv met boekwaarde 100 (op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv). De commanditaire vennoot richt gedurende het jaar 2022 een houdstervennootschap op in de vorm van een bv (houdster-bv) waarin hij zijn aandeel in de open cv stort tegen uitreiking van aandelen in de houdster-bv. Met een beroep op genoemde aandelenfusie is vervreemding van zijn aandeel niet belast op voorwaarde dat de commanditaire vennoot de aandelen in die houdster-bv tegen dezelfde waarde als zijn aandeel in de cv te boek stelt. De houdster-bv wordt de nieuwe commanditaire vennoot van de cv.

Vervolgens kan op gezamenlijk verzoek van de open cv en de commanditaire vennoot (de houdster-bv) een beroep worden gedaan op genoemde doorschuiffaciliteit. Dit betekent dat zowel belastingheffing bij de open cv als bij de commanditaire vennoot achterwege kan blijven. Zowel de aandelenfusie als de doorschuiffaciliteit vinden plaats met terugwerkende kracht tot het moment onmiddellijk voorafgaand aan de beëindiging van de belastingplicht van de open cv (het ondeelbare moment voordat het kalenderjaar 2022 een aanvang neemt).

Ad (iii) In de situatie dat de open cv en haar commanditaire vennoten niet van de genoemde faciliteiten gebruik kunnen maken en aldus worden geconfronteerd met belastingheffing als direct gevolg van de beëindiging van de belastingplicht van de open cv, wordt de mogelijkheid geboden om de ontstane belastingschuld te betalen over een periode van tien jaar in tien gelijke termijnen. Deze belastingplichtigen hebben namelijk deze heffing niet voorzien en hebben daardoor mogelijk niet de financiële middelen kunnen reserveren om deze belastingschuld te betalen. Het staat de belastingplichtigen uiteraard vrij om niet van deze wettelijke betalingsregeling gebruik te maken en de belastingschuld in één keer te voldoen binnen de reguliere betalingstermijn.

Ad (iv) In de situatie dat een commanditaire vennoot geen gebruik maakt van de aandelenfusiefaciliteit (ii), eindigt de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen door de commanditaire vennoot, natuurlijk persoon, aan een lichaam waarin de commanditaire vennoot een aanmerkelijk belang heeft. De mogelijkheid wordt geboden om belastingheffing over de daarmee behaalde stakingswinst niet in aanmerking te nemen. Om de fiscale claim over de stille en fiscale reserves te behouden, wordt de boekwaarde van de vermogensbestanddelen doorgeschoven naar de onderneming waaruit de commanditaire vennoot voortaan winst uit onderneming geniet.

Afschaffen van het toestemmingsvereiste voor het open fonds voor gemene rekening

Hiervoor is aan de orde gekomen dat het toestemmingsvereiste voor de cv als onderscheidend criterium voor de fiscale kwalificatie komt te vervallen. Dit heeft ook een effect op een bijzondere rechtsfiguur, het fonds voor gemene rekening (fgr). Net zoals bij de cv zijn bij het fgr twee fiscale varianten mogelijk: het voor de vennootschapsbelasting belastingplichtige fgr (niet-transparant, het 'open fgr') en het fiscaal transparante fgr (die niet zelfstandig belastingplichtig is, het 'besloten fgr'). Ook speelt voor de kwalificatie van het fgr (open of besloten), net zoals bij de cv, het toestemmingsvereiste een bepalende rol. Met betrekking tot het fgr wordt, om dezelfde reden als bij de cv (namelijk, het voorkomen van hybridemismatches) eveneens voorgesteld om het toestemmingsvereiste te laten vervallen.⁶ Er is op dit moment sprake van een voor de vennootschapsbelasting belastingplichtige fgr (open fgr) indien de bewijzen van deelgerechtigdheid in het fgr verhandelbaar zijn. De bewijzen van deelgerechtigdheid worden als verhandelbaar aangemerkt indien voor vervreemding niet de toestemming van alle deelgerechtigden is vereist, met dien verstande dat ingeval vervreemding uitsluitend kan plaatsvinden aan het fgr of aan bloed- en aanverwanten in de rechte linie de bewijzen niet als verhandelbaar worden aangemerkt. Indien bij een fgr daarentegen wel een dergelijke toestemming is vereist, is sprake van een besloten fgr (fiscaal transparant). Aangezien de praktijk (dat wil zeggen investeerders en beleggingsinstellingen) behoefte heeft aan de huidige twee varianten van het fgr (open of besloten), wordt door het kabinet voorgesteld om beide varianten te laten bestaan, waarbij voor het onderscheid tussen de varianten het toestemmingsvereiste wordt vervangen door een ander criterium. De voorgestelde definitie voor het open fgr houdt in dat een fgr voor de vennootschapsbelasting als zelfstandig belastingplichtig wordt aangemerkt indien sprake is van een

⁶ In de uitspraak van de Hoge Raad van 24 november 1976, ECLI:NL:PHR:1976:AX3276, is bepaald dat voor de vergelijking van een maatschap met een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal enerzijds sprake moest zijn van een participatie in de maatschap die maatschappelijk overeenkomt met een aandeel (zoals een aandeel van een nv) en anderzijds dat de participatie vrij overdraagbaar moet zijn in de zin van zowel het huidige artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 als artikel 2, derde lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dit arrest zal zijn betekenis verliezen door het onderhavige wetsvoorstel.

fgr dat tegen uitreiking van bewijzen van deelgerechtigdheid vermogen bijeenbrengt om dit collectief te beleggen en waarbij ofwel de bewijzen van deelgerechtigdheid worden verhandeld op een gereglementeerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht of een daarmee vergelijkbaar handelsplatform⁷ ofwel het fgr de verplichting heeft tot inkoop van eigen deelnemingsrechten. De inkoopverplichting betekent dat het fgr de verplichting heeft om met regelmaat de bewijzen van deelgerechtigdheid op verzoek van de deelgerechtigden in te kopen of terug te betalen ten laste van de activa van het fgr. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat bij de invulling van de 'verplichting tot inkoop' door het fgr het kabinet gekozen heeft voor een zuiver juridische benadering. Er is slechts sprake van een inkoopverplichting indien dit uit de fondsvoorwaarden blijkt. Dit heeft tot gevolg dat een fgr (dit geldt echter niet voor een zogenoemd 'familiefonds', zie hierna) zelf kan kiezen voor de bedrijfsmatig gewenste civielrechtelijke vormgeving, waarbij sprake is van ofwel zelfstandige belastingplicht (open fgr) ofwel fiscale transparantie. De achtergrond van deze keuzevrijheid is gelegen in de verwachting van het kabinet dat het volgen van de fondsvoorwaarden tot eenvoud en duidelijkheid leidt bij zowel belastingplichtigen als bij de Belastingdienst.

Een fgr dat gebruikt wordt voor het beheer van vermogen ten behoeve van een groep familieleden en aanverwanten is in het verleden mogelijk gestructureerd als open fgr (familiefonds).⁸ Dit is de afgelopen vijf jaar veelal gedaan om het 'box-hoppen' of het 'anonimiseren van vermogen' mogelijk te maken.⁹ Daarnaast is een wezenlijk kenmerk van genoemd familiefonds dat de deelgerechtigden hun bewijzen van deelgerechtigdheid feitelijk slechts overdragen binnen de beperkte kring van familieleden en aanverwanten. Het voorgaande vormt voor het kabinet aanleiding om genoemd familiefonds niet langer in aanmerking te laten komen voor zelfstandige belastingplicht.

Kwalificatie (buitenlandse) rechtsvormen: twee aanvullende methodes

Hoewel de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode in de meeste gevallen volstaat, is mede uit het eerdergenoemde onderzoek kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen naar voren gekomen dat in een aantal situaties de rechtsvormvergelijkingsmethode geen oplossing biedt. Het betreft hierbij situaties waarin geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm bestaat, waardoor de buitenlandse rechtsvorm ook niet op een vergelijkbare wijze in de Nederlandse belastingheffing kan worden betrokken. In die situaties is met regelmaat sprake van een hybridemismatch. Om die reden stelt het kabinet voor om ten behoeve van het kwalificeren van buitenlandse rechtsvormen in genoemde situaties twee aanvullende methodes in de vennootschapsbelasting op te nemen. Deze twee methodes worden hierna toegelicht. De eerste methode betreft de 'symmetrische methode'. Deze methode biedt een oplossing voor situaties (waarin geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm bestaat en) waarin een naar buitenlands recht opgericht en in het buitenland gevestigd lichaam een belang heeft in een Nederlandse belastingplichtige (voor de vennootschapsbelasting) of indien sprake is

⁷ Een voorbeeld van een gereglementeerde markt is een effectenbeurs zoals Euronext. Een handelsplatform vergelijkbaar met een gereglementeerde markt is bijvoorbeeld NPEX.

⁸ Zie de antwoorden op Kamervragen, Aanhangsel Handelingen 2014/15, nr. 324, Aanhangsel Handelingen 2015/16, nr. 1982; Aanhangsel Handelingen 2017/18, nr. 2800, en Aanhangsel Handelingen 2018/19, nr. 732.

⁹ Met 'box-hoppen' wordt bedoeld het gekunsteld verschuiven van belastingheffing over inkomen uit vermogen van box 3 naar box 2. Hiervan wordt gebruikgemaakt indien sprake is van laag renderend vermogen. Het resultaat is lagere belastingheffing. Met het anonimiseren van vermogen wordt bedoeld op de situatie dat familievermogen wordt gestructureerd als een zelfstandig belastingplichtig fgr met als doel het beschermen van de privacy van een groep vermogende natuurlijke personen en niet om minder belasting te betalen of het vermogen te onttrekken aan het zicht van de Belastingdienst.

van een situatie waarin een Nederlandse belastingplichtige (voor de vennootschapsbelasting) een belang heeft in een naar buitenlands recht opgericht lichaam (dat geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm kent). Op basis van de symmetrische methode wordt door Nederland de behandeling voor de betreffende winstbelasting van de staat van oprichting van het lichaam met die buitenlandse rechtsvorm (niet-transparant en zelfstandig belastingplichtig of transparant en niet-zelfstandig belastingplichtig) gevolgd voor de vennootschapsbelasting.¹⁰ De tweede methode voor kwalificatie van een buitenlandse rechtsvorm wordt gebruikt in de volgende situatie. Een naar buitenlands recht opgericht lichaam dat in Nederland is gevestigd en dat op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm, wordt altijd aangemerkt als een binnenlands belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting. Dit wordt ook wel aangeduid als de 'vaste methode'. Hiermee wordt bereikt dat er significant minder kwalificatieverschillen ontstaan.

Overige wijzigingen

Aangezien wordt voorgesteld de kwalificatie van een cv als open cv te laten vervallen, dient de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) hierop te worden aangepast.

2. Budgettaire aspecten

PM

3. EU-aspecten

PM

4. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

PM

5. Uitvoeringskosten Belastingdienst

PM

6. Advies en Consultatie

PM

¹⁰ De symmetrische methode wordt ook wel de 'volgen-methode' genoemd.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) is de binnenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting vastgelegd.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om de kwalificatie van een cv als open cv te laten vervallen, waardoor alle bestaande open cv's met ingang van de inwerkingtredingsdatum van dit wetsvoorstel (1 januari 2022) voor de vennootschapsbelasting als fiscaal transparant worden aangemerkt. Voorgesteld wordt om in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 de woorden 'open commanditaire vennootschap' te schrappen. Dit heeft tot gevolg dat een open cv niet langer als binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt en haar bezittingen en schulden rechtstreeks aan de vennoten worden toegerekend. In het voorgestelde overgangsrecht wordt het mogelijk gemaakt om onder bepaalde voorwaarden de aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill fiscaal geruisloos door te schuiven (zie artikel VII).

In artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met g, Wet Vpb 1969 is een opsomming gegeven van de lichamen die als binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting worden aangemerkt. Behalve naar Nederlands recht opgerichte lichamen kunnen ook naar buitenlands recht opgerichte lichamen binnenlands belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, indien deze lichamen zijn gevestigd in Nederland. Aan de hand van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen wordt bepaald onder welk onderdeel van het genoemde eerste lid een naar buitenlands recht opgericht lichaam valt. Dit kwalificatiebeleid is gebaseerd op de methode van rechtsvormvergelijking. Op basis van de methode van rechtsvormvergelijking wordt een buitenlands lichaam met een bepaalde rechtsvorm op basis van zijn civielrechtelijke kenmerken op dezelfde wijze in de Nederlandse belastingheffing betrokken als een lichaam met een Nederlandse rechtsvorm die daarmee het meest vergelijkbaar is. Een naar buitenlands recht opgericht lichaam is op grond van de rechtsvormvergelijkingmethode veelal vergelijkbaar met één van de lichamen die zijn opgesomd in de onderdelen a tot en met g van artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 ofwel met een maatschap, vennootschap onder firma (vof) of cv. In het geval van een maatschap, vof of cv vindt de belastingheffing op het niveau van de vennoten plaats.

Indien echter voor de rechtsvorm van een naar buitenlands recht opgericht lichaam (buitenlandse rechtsvorm) geen Nederlands equivalent bestaat, is op voorhand geen duidelijkheid op welke wijze die buitenlandse rechtsvorm voor Nederlandse fiscale doeleinden moet worden behandeld. Dit kan tot grensoverschrijdende mismatches leiden, met mogelijk dubbele belastingheffing of dubbele niet-heffing tot gevolg. Daarom wordt in het voorgestelde onderdeel h van artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 geregeld dat een naar buitenlands recht opgericht lichaam dat in Nederland is gevestigd en dat op basis van het genoemde Nederlandse kwalificatiebeleid niet vergelijkbaar is met een van de rechtsvormen van de lichamen zoals opgesomd in de genoemde onderdelen a tot en met g, noch met een maatschap, vof of cv, wordt aangemerkt als een binnenlands belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting. Dit wordt ook wel de 'vaste methode' genoemd. In het algemeen deel van deze memorie wordt dit nader toegelicht in de paragraaf 'Kwalificatie

(buitenlandse) rechtsvormen: twee aanvullende methodes'. Hierbij volgen enkele voorbeelden van naar buitenlands recht opgerichte lichamen met een rechtsvorm waarvoor geen Nederlands equivalent beschikbaar is: de "Limited Liability Partnership" (LLP) opgericht naar het recht van het Verenigd Koninkrijk, de "Unlimited Company" (ULC) opgericht naar Iers recht en de "Kommanditgesellschaft auf Aktien" (KGaA) opgericht naar Duits recht. Deze lichamen worden, indien zij in Nederland zijn gevestigd, door het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 als binnenlands belastingplichtig aangemerkt.

In het algemeen deel van deze memorie is beschreven dat wordt voorgesteld om voor het fgr het toestemmingsvereiste¹¹ af te schaffen. Daar is tevens het voorstel beschreven om de huidige twee verschijningsvormen van een fgr (zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting of fiscaal transparant) te behouden. In het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt daarom een nieuwe definitie gegeven van een fgr dat als zelfstandig belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting kwalificeert (hierna ook: open fgr). In genoemd artikel, derde lid, onderdeel a, wordt geregeld dat sprake is van een open fgr indien de bewijzen van deelgerechtigdheid door de deelgerechtigden worden verhandeld op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht. Hieronder valt bijvoorbeeld een effectenbeurs, zoals Euronext. Daarnaast kan verhandeling van de bewijzen van deelgerechtigdheid plaatsvinden op een met een dergelijk gereguleerde markt vergelijkbaar handelsplatform, bijvoorbeeld NPEX. In het voorgestelde artikel 2, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat sprake is van een open fgr indien deze fgr een doorlopende verplichting heeft tot inkoop van eigen deelnemingsrechten ten laste van de eigen activa en deze inkoopverplichting met een bepaalde regelmaat uitoefent. Door middel van deze inkoopverplichting wordt aan de deelgerechtigden de mogelijkheid geboden om op elk door hen gewenst moment hun participaties te kunnen verkopen aan het fgr. In de laatste zinsnede van de eerste zin in het genoemde lid, die aanvangt met de woorden "behoudens indien", wordt geregeld dat een zogenoemd familiefonds dat is gestructureerd als een fgr niet als zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt. Er is sprake van een familiefonds indien de bewijzen van deelgerechtigdheid in het fonds rechtens dan wel in feite, direct of indirect, uitsluitend of nagenoeg uitsluitend kunnen worden overgedragen aan een deelgerechtigde in het desbetreffende fonds, de partner van een deelgerechtigde, een of meer bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of tot en met de vierde graad van de zijlijn van een deelgerechtigde of zijn partner. De bedoeling van een genoemd familiefonds is dat de deelgerechtigden hun bewijzen van deelgerechtigdheid in het fonds slechts kunnen overdragen binnen de beperkte kring van familieleden en aanverwanten. Dit vormt een argument om de genoemde familiefondsen niet als zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aan te merken.

Hieronder worden verschillende onderdelen van de voorgestelde definitie van open fgr nader toegelicht. Allereerst is een open fgr een samenwerkingsverband tussen de deelgerechtigden ter

¹¹ Op basis van de huidige wetgeving is sprake van een open fgr indien de bewijzen van deelgerechtigdheid in het desbetreffende fgr verhandelbaar zijn. De bewijzen van deelgerechtigdheid in een fgr worden als verhandelbaar aangemerkt indien voor vervreemding niet de toestemming van alle deelgerechtigden is vereist, met dien verstande dat ingeval vervreemding uitsluitend kan plaatsvinden aan het fonds voor gemene rekening of aan bloed- en aanverwanten in de rechte lijn de bewijzen niet als verhandelbaar worden aangemerkt. Indien bij een fgr daarentegen wel een dergelijke toestemming is vereist, is sprake van een fiscaal transparante fgr.

verkrijging van voordelen door het voor gezamenlijke rekening beleggen van gelden. De rechtsfiguur fgr heeft geen specifieke rechtsvorm en komt tot stand bij overeenkomst, waarbij geen notariële akte is vereist. Een open fgr mist weliswaar rechtspersoonlijkheid, maar onderscheidt zich in financieel-economisch opzicht niet wezenlijk van een beursgenoteerde nv die het beleggen van gelden in effecten of vastgoed ten doel heeft. Een open fgr is dan ook sinds 1970 belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.¹² De term 'voor gemene rekening' zoals deze is opgenomen in de oorspronkelijke definitie van een open fgr wordt vervangen door de term 'collectief beleggen'. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. De term 'collectief beleggen' sluit aan bij artikel 6a, derde lid, Wet Vpb 1969 en impliceert het publiekelijk aantrekken van vermogen dat wordt aangewend om te beleggen.¹³

Bij de invulling van de verplichting tot inkoop die met een bepaalde regelmaat wordt uitgeoefend door een open fgr, wordt een zuiver juridische benadering voorgesteld. Dit betekent dat slechts sprake is van een inkoopverplichting indien dit uit de fondsvoorwaarden blijkt. Dit heeft tot gevolg dat een fgr - met uitzondering van genoemde familiefondsen - zelf kan kiezen voor de bedrijfsmatig gewenste civielrechtelijke vormgeving, waarbij sprake is van ofwel zelfstandige belastingplicht (open fgr) ofwel fiscale transparantie (besloten fgr). Bij een besloten fgr worden de deelgerechtigden in het fgr als belastingplichtig aangemerkt.

Ten slotte wordt in het voorgestelde artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 een open fgr als onderneming aangemerkt. Aangezien beleggen niet het drijven van een onderneming vormt, wordt door het handhaven van deze zin in de voorgestelde definitie geregeld dat het collectief beleggen door een fgr als onderneming wordt aangemerkt voor de toepassing van genoemde wet. Hierdoor zijn de wetsbepalingen van de overige hoofdstukken van toepassing op de beleggingsactiviteiten van het fgr.

Met de voorgestelde aanpassing van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat de ondernemingsfictie tevens van toepassing is voor de binnenlandse belastingplichtigen genoemd in het voorgestelde onderdeel h van het eerste lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 (zie hiervoor).

Artikel I, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 3 Wet Vpb 1969 wordt geregeld wie buitenlandse belastingplichtigen zijn. Naar buitenlands recht opgerichte lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd en Nederlands inkomen genieten, worden als buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt.

Voorgesteld wordt om in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 de zinsnede "open commanditaire vennootschappen en andere" te schrappen. Dit houdt verband met het in het algemeen deel van deze memorie toegelichte voorstel om de open cv niet langer aan te merken als belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting.

In het voorgestelde onderdeel e van artikel 3, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat een naar het recht van een andere staat opgericht lichaam, dat in die staat ingevolge de wet- en

¹² Zie het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 januari 2007, CPP2006/1870M.

¹³ Kamerstukken II 2006/07, 30533, nr. E, p. 1.

regelgeving van die staat aldaar onderworpen is aan een belasting naar de winst, maar waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een van de in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met g, Wet Vpb 1969 opgesomde lichamen en niet met die van een maatschap, vof of cv, als buitenlandse belastingplichtige aan de vennootschapsbelasting is onderworpen voor zover dat lichaam Nederlands inkomen geniet. Aangezien het genoemde buitenlandse lichaam een rechtsvorm heeft die niet vergelijkbaar is met een bestaande Nederlandse rechtsvorm, is het op voorhand niet duidelijk of het genoemde buitenlandse lichaam voor Nederlandse fiscale doeleinden als zelfstandig belastingplichtig of als fiscaal transparant moet worden aangemerkt. Dit zou kunnen leiden tot internationale mismatches met mogelijk dubbele belastingheffing of dubbele niet-heffing tot gevolg. In genoemd onderdeel e wordt derhalve voorgesteld om bij het genoemde buitenlandse lichaam de fiscale behandeling (belastingplichtig of fiscaal transparant) van de staat van oprichting van het buitenlandse lichaam te volgen. Dat wil zeggen dat wanneer een naar het recht van een andere staat opgericht lichaam dat in die staat onderworpen is aan een belasting naar de winst, Nederlands inkomen geniet, dat lichaam door Nederland als een buitenlands belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt. Dit wordt ook wel de 'symmetrische methode' genoemd. In het algemeen deel van deze memorie wordt dit nader toegelicht in de paragraaf 'Kwalificatie (buitenlandse) rechtsvormen: twee aanvullende methodes'. Het voorgestelde onderdeel e betekent echter ook dat indien een naar buitenlands recht opgericht lichaam met een rechtsvorm waarvoor geen Nederlands equivalent bestaat door de oprichtingsstaat als fiscaal transparant wordt aangemerkt, dat lichaam voor de Nederlandse fiscale behandeling eveneens als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat in de situatie dat het genoemde buitenlandse lichaam aandeelhouder is in een Nederlandse bv, niet het genoemde buitenlandse lichaam, maar zijn participanten (deelgerechtigden, vennoten) Nederlands inkomen genieten.

Artikel I, onderdeel C (artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aangezien wordt voorgesteld om de kwalificatie als open cv te laten vervallen, waardoor (voor de vennootschapsbelasting) iedere cv als fiscaal transparant wordt aangemerkt, wordt voorgesteld om artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969, dat ziet op de open cv, te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 13 Wet Vpb 1969 is de deelnemingsvrijstelling geregeld. De deelnemingsvrijstelling houdt, kort gezegd, in dat bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige de voordelen (zoals dividenden en vervreemdingsvoordelen) uit hoofde van een deelneming, alsmede de kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van die deelneming, niet in aanmerking worden genomen.

In het voorgestelde artikel 13, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat voor een belastingplichtige die recht heeft op ten minste 5% van de winst in een naar buitenlands recht opgericht lichaam dat in Nederland is gevestigd en waarvan de rechtsvorm op basis van het genoemde Nederlandse kwalificatiebeleid niet vergelijkbaar is met een van de rechtsvormen van de in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met g, Wet Vpb 1969 genoemde lichamen, noch vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een maatschap, vof of cv, kwalificeert als een deelneming. Ingevolge het bij dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969

worden de genoemde naar buitenlands recht opgerichte lichamen met een (hiervoor genoemde) niet-vergelijkbare rechtsvorm als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt.

In het voorgestelde artikel 13, tweede lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat voor een belastingplichtige een recht op ten minste 5% van de winst in een naar buitenlands recht opgericht en in het buitenland gevestigd lichaam als een deelneming kwalificeert, mits de rechtsvorm van dat lichaam op basis van het Nederlandse kwalificatiebeleid niet vergelijkbaar is met een rechtsvorm van de in artikel 2, eerste lid, onderdeel a tot en met g, Wet Vpb 1969 genoemde lichamen, noch vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een maatschap, vof of cv, en in het land van oprichting onderworpen is aan een belasting naar de winst. Ingevolge het bij dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 worden lichamen met een dergelijke rechtsvorm als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt indien het buitenlandse lichaam in de staat van oprichting ingevolge de fiscale wet- en regelgeving van die staat aldaar onderworpen is aan een belasting naar de winst en Nederlands inkomen geniet (welke inkomenseis natuurlijk niet geldt voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling).

Het is mogelijk dat bijvoorbeeld een Nederlandse bv een participatie heeft in een naar het recht van een andere staat opgericht lichaam met een rechtsvorm waarvoor geen Nederlands equivalent bestaat, waarbij dat lichaam door die andere staat als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Dit betekent dat die bv met betrekking tot het inkomen uit die participatie in principe rechtstreeks is onderworpen aan belasting in die staat. In die situatie kan door Nederland op basis van de eerdergenoemde 'symmetrische methode' de kwalificatie van dat lichaam door de oprichtingsstaat worden gevolgd zodat het inkomen van de bv uit die participatie in beginsel onder de reikwijdte van de objectvrijstelling valt (mits aan de betreffende voorwaarden wordt voldaan) en in principe in aanmerking komt voor een regeling ter voorkoming van dubbele belasting.¹⁴

Het voorgestelde artikel 13, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 (zie hiervoor) vervangt het huidige onderdeel d, waarin is geregeld dat, kort gezegd, van een deelneming sprake kan zijn indien de belastingplichtige als commanditaire vennoot een aandeel heeft in een open cv. Daarnaast worden in het vijfde lid van genoemd artikel de twee zinsneden die betrekking hebben op de open cv, en onderdeel c van het veertiende lid van genoemd artikel geschrapt. Deze wijzigingen houden verband met het in het algemeen deel van deze memorie toegelichte voorstel om de kwalificatie als open cv te laten vervallen, waardoor (voor de vennootschapsbelasting) iedere cv als fiscaal transparant wordt aangemerkt.

Artikel I, onderdeel E (artikel 13a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aangezien wordt voorgesteld om de kwalificatie als open cv te laten vervallen, waardoor (voor de vennootschapsbelasting) iedere cv als fiscaal transparant wordt aangemerkt, wordt voorgesteld artikel 13a, derde lid, Wet Vpb 1969 daarop aan te passen.

Artikel II (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

In artikel 1, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) is geregeld wie belastingplichtig zijn voor de dividendbelasting. Dit zijn degenen die - rechtstreeks of door middel

¹⁴ Zie hiervoor artikel 15e Wet Vpb 1969 in verbinding met artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969.

van certificaten - gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen in, en winstbewijzen van en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 aan (hierna kortheidshalve weergegeven als: aandelen) in Nederland gevestigde nv's, bv's, open cv's en andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal. Voorgesteld wordt om artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 in lijn te brengen met het in dit wetsvoorstel opgenomen voorstel om de kwalificatie als open cv te laten vervallen, waardoor (voor de vennootschapsbelasting) iedere cv als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Derhalve wordt voorgesteld om cv's ook in alle gevallen als transparant aan te merken voor de dividendbelasting. Dit betekent dat voorgesteld wordt de open cv uit het eerste lid van artikel 1 Wet DB 1965 te schrappen.

Artikel III (artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021)

Om te voorkomen dat Nederland nog langer wordt gebruikt als toegangspoort naar laagbelastende jurisdicties en om het risico van belastingontwijking door het verschuiven van de (Nederlandse) belastinggrondslag naar laagbelastende jurisdicties te verkleinen, is per 1 januari 2021 een conditionele bronbelasting (hierna: bronbelasting) op rente- en royaltybetalingen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties ingevoerd. Hierbij geldt dat onder andere ook bronbelasting wordt geheven over rente- en royaltybetalingen gedaan door open cv's (als inhoudingsplichtigen) aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd gelieerd lichaam (alsmede in misbruiksituaties). Voorgesteld wordt om artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet bronbelasting 2021 in lijn te brengen met het in dit wetsvoorstel opgenomen voorstel om de kwalificatie als open cv te laten vervallen, waardoor (voor de vennootschapsbelasting) iedere cv als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Er wordt hiermee voorgesteld om cv's ook in alle gevallen als transparant aan te merken voor de bronbelasting. Daartoe wordt voorgesteld artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, Wet bronbelasting 2021 te schrappen. De voorgestelde wijziging in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 11°, Wet bronbelasting 2021 houdt verband met de vernummering van de subonderdelen in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet bronbelasting 2021 als gevolg van het schrappen van genoemd subonderdeel 3°.

Artikel IV (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om de kwalificatie als open cv te laten vervallen, waardoor (voor de vennootschapsbelasting) iedere cv als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Daarom wordt voorgesteld om artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR, in welke bepaling de open cv is gedefinieerd, te laten vervallen. In samenhang daarmee wordt voorgesteld ook artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR, waarin is bepaald dat onder de term "aandeel" mede wordt begrepen de deelgerechtigdheid in een open cv, te laten vervallen. De genoemde bepaling heeft immers alleen betekenis zolang de open cv als zodanig bestaat.

Artikel V, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

In het voorgestelde artikel VI, eerste lid, wordt geregeld dat een open cv - op het moment direct voorafgaand aan de beëindiging van haar vennootschapsbelastingplicht - geacht wordt al haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan haar vennoten. Dit betekent dat bij de open cv sprake is van een eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in de onderneming aanwezige stille en fiscale reserves en goodwill. Daarnaast wordt in het voorgestelde artikel VI, tweede lid, geregeld dat een commanditaire vennoot van die open cv op het genoemde moment

geacht wordt zijn aandeel in die cv te hebben vervreemd. De commandiet (een natuurlijk persoon of een lichaam) dient over de hierbij ontstane vervreemdingswinst af te rekenen. Het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, Invorderingswet 1990 (IW 1990) biedt de hierboven genoemde belastingschuldigen die geconfronteerd worden met belastingheffing de mogelijkheid tot gespreide betaling.

Uitstel van betaling wordt verleend mits er voldoende zekerheid wordt gesteld. Bij het verlangen van zekerheid bij uitstel van betaling wordt rekening gehouden met het incassorisico van de ontvanger van de Belastingdienst. Hierbij heeft te gelden dat hoe langer het uitstel wordt verleend hoe groter het risico is op oninbaarheid. Daarnaast speelt de aard van de belastingschuld een rol. Omdat er sprake is van een langdurig uitstel voor een zakelijke belastingschuld moet de ontvanger voldoende zekerheid verlangen. Bij het verlangen van zekerheid wordt geen onderscheid gemaakt tussen belastingschuldigen die in Nederland blijven of belastingschuldigen die zich buiten Nederland bevinden of uit Nederland willen vertrekken. Het verlangen van zekerheid kan niet worden beschouwd als een belemmering van het vrije verkeer.¹⁵

Het uitstel wordt verleend voor ten hoogste tien jaar. Na het verstrijken van deze uitstelperiode komt het uitstel van rechtswege te vervallen. Het uitstel zal ook worden beëindigd ingeval de belastingschuldige failliet wordt verklaard of ingeval het gaat om een natuurlijke persoon wanneer de schuldsaneringsregeling van toepassing is. Met belastingschuldige wordt bedoeld de (open) cv voor de vennootschapsbelasting respectievelijk de commanditaire vennoot voor zijn inkomsten- of vennootschapsbelasting.

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dit lid. In de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 zal worden opgenomen dat op verzoek van de belastingschuldige de belastingenschuld kan worden voldaan in een periode van tien jaar.

De eerste termijn van de belastingenschuld zal moeten worden voldaan binnen zes weken na de dagtekening van het aanslagbiljet. Hier wordt aangesloten bij de reguliere betaaltermijn van een aanslag vennootschapsbelasting.¹⁶ Op het verzoek van de belastingschuldige zal de ontvanger beslissen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Hiermee staat beroep open bij de fiscale rechter.

Artikel V, onderdeel B (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

De uitstelfaciliteit, bedoeld in het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990, wordt geboden omdat belanghebbenden de betaling van deze belastingenschuld niet hebben kunnen voorzien. Langdurig uitstel verlenen waarbij wél rente is verschuldigd zorgt voor een aanzienlijke verhoging van de belastingenschuld. In deze situatie - waarbij belastingheffing niet voorzienbaar was - is het in rekening brengen van rente en daarmee de belastingenschuld verhogen niet passend. Om die reden wordt voorgesteld het uitstel renteloos te verlenen. Daarom wordt voorgesteld om artikel

¹⁵ Zie onder meer: HvJ EG 11 maart 2004, zaak C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 (De Lasteyrie du Saillant), r.o. 46-47, HvJ EU 12 juli 2012, zaak C-269/09, ECLI:EU:C:2009:731 (Europese Commissie tegen Koninkrijk Spanje), r.o. 23, en HvJ EU 23 januari 2014, zaak C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 (DMC), r.o. 66.

¹⁶ Artikel 9, eerste lid, IW 1990.

28, derde en vierde lid, IW 1990 hierop aan te passen. Daarnaast zal artikel 6, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 hierop worden aangepast.

Artikel VI

In het voorgestelde artikel I, onderdeel A, onder 1, subonderdeel a, wordt voorgesteld om in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 de woorden 'open commanditaire vennootschappen' te schrappen. Dit betekent dat met ingang van de beoogde inwerkingtredingsdatum van onderhavige wet (1 januari 2022) een open commanditaire vennootschap (open cv) niet langer als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt. Dit betekent tevens dat de kwalificatie van een cv als een open cv per genoemde datum vervalft.

In het voorgestelde artikel VI, eerste lid, wordt geregeld dat een bestaande open cv op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan inwerkingtreding van onderhavige wet (het ondeelbare moment voordat het kalenderjaar 2022 een aanvang neemt) geacht wordt al haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan haar vennoten, zowel de commanditaire als de beherende vennoten. Deze fictieve vervreemding door de open cv van al haar vermogensbestanddelen wordt noodzakelijk geacht aangezien de beëindiging van de belastingplicht van de open cv civielrechtelijk niet resulteert in een overdracht van vermogensbestanddelen door de cv. Zonder nadere regeling zouden fiscale claims verloren kunnen gaan. Tevens wordt in het voorgestelde eerste lid van genoemd artikel geregeld dat op het hierboven genoemde tijdstip de open cv wordt geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten zodat sprake is van een verplichte eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in haar onderneming aanwezige stille en fiscale reserves en goodwill. Genoemde fictieve vervreemding en eindafrekening geschiedt tegen de waarde in het economische verkeer.¹⁷ Hierbij is artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969, van toepassing. Deze bepaling houdt, kort gezegd, in dat het gedeelte van de winst van de cv dat toekomt aan de beherende vennoten in aftrek komt bij het bepalen van die winst. De beherende vennoten worden - naar rato van ieders gerechtigdheid - hierover zelfstandig in de heffing betrokken. In het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 wordt geregeld dat de open cv de hierbij ontstane vennootschapsbelastingsschuld gespreid mag betalen over een periode van tien jaar.

Vanaf het moment van de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv (per 1 januari 2022) worden de commanditaire vennoten voor hun aandeel in de resultaten van die cv zelfstandig in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken. Tevens hebben de commanditaire vennoten niet langer een zogenoemd aandeel¹⁸ in de cv, maar worden de bezittingen en schulden van die cv fiscaal gezien direct toegerekend aan de commanditaire vennoten (naar rato van ieders gerechtigdheid in die cv). Aangezien op het moment van de beëindiging van de belastingplicht van de open cv civielrechtelijk geen sprake is van een overdracht door de commanditaire vennoten van hun aandeel in die cv, is een vervreemdingsfictie nodig om te zorgen dat een fiscale claim niet verloren gaat. Daarom wordt in het voorgestelde

¹⁷ Voor de volledigheid wordt gemeld dat voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling de vermogensbestanddelen van de open cv eveneens geacht worden te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

¹⁸ In artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR is geregeld dat onder een 'aandeel' mede wordt verstaan de deelgerechtigdheid van een commanditaire vennoot in een open cv. In het voorgestelde artikel IV wordt geregeld om deze bepaling te laten vervallen.

artikel VI, tweede lid, geregeld dat een commanditaire vennoot van een open cv, op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de beëindiging van de belastingplicht van de open cv, geacht wordt zijn aandeel in die cv te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. Deze vervreemdingsfictie raakt in principe alle typen commanditaire vennoten, maar heeft per saldo alleen gevolgen voor de commanditaire vennoot die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, de commanditaire vennoot die als natuurlijk persoon een aanmerkelijk belang heeft in een open cv als bedoeld in afdeling 4.3 van de Wet IB 2001 en de commanditaire vennoot, natuurlijk persoon, wiens aandeel in een open cv onderdeel uitmaakt van zijn ondernemingsvermogen (box 1). Dit heeft in beginsel tot gevolg dat de commanditaire vennoot in de vennootschapsbelasting of in de inkomstenbelasting met betrekking tot een aanmerkelijk belang dan wel met betrekking tot winst uit onderneming dient af te rekenen over het hierbij ontstane fictieve vervreemdingsvoordeel. In het voorgestelde artikel 25, tweeëntwintigste lid, IW 1990 wordt geregeld dat de commanditaire vennoten de in de vennootschaps- of inkomstenbelasting ontstane belastingschuld gespreid over een periode van tien jaar mogen betalen.

Voor de volledigheid wordt gemeld dat het bovengemelde ook geldt voor een open cv die gebruik maakt van het zogenoemde tonnageregime op de voet van de artikelen 3.22 tot en met 3.24 Wet IB 2001. In een dergelijke situatie zal het bedrag dat op grond van artikel 3.23, derde lid, Wet IB 2001 buiten aanmerking is gebleven, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigen van de belastingplicht van de open cv in de winst opgenomen moeten worden. Ingevolge het voorgestelde artikel VI, eerste lid, worden vervolgens de vermogensbestanddelen toegerekend aan de vennoten. Deze vennoten dienen, indien zij gebruik willen maken van het tonnageregime, uiterlijk 31 december 2022 een verzoek te doen als bedoeld in artikel 3.22 Wet IB 2001.

In het voorgestelde artikel VI, derde lid, wordt geregeld dat bij een commanditaire vennoot die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en die een in het verleden afgewaardeerde schuldvordering heeft op de open cv, sprake is van een fictieve vervreemding van die schuldvordering tegen een bedrag dat gelijk is aan het in het verleden door die commanditaire vennoot ten laste van zijn winst afgewaardeerde bedrag van die schuldvordering. Dit is slechts van toepassing voor zover met betrekking tot die vordering niet reeds een bedrag op de voet van artikel 13b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tot de winst van de belastingplichtige is gerekend. Het eventueel behaalde voordeel als gevolg van deze fictieve vervreemding valt veelal onder de deelnemingsvrijstelling.

Artikel VII

In het voorgestelde artikel VI, eerste lid, (zie hierboven) wordt geregeld dat op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv sprake is van een fictieve vervreemding door de open cv van al haar vermogensbestanddelen en tevens sprake van een verplichte eindafrekening bij die open cv over alle in de onderneming aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill.

In het voorgestelde artikel VII, eerste lid, wordt geregeld dat een open cv met uitsluitend commanditaire vennoten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of een buitenlandse belasting naar de winst voor lichamen een doorschuiffaciliteit wordt geboden, zodat de cv niet hoeft af te rekenen over genoemde fictieve vervreemdingswinst en tevens genoemde eindafrekening

achterwege kan blijven. Hiertoe dienen de open cv en haar commanditaire vennoten gezamenlijk een verzoek te doen. Deze doorschuiffaciliteit komt erop neer dat alle commanditaire vennoten - naar rato van ieders gerechtigdheid in de open cv - de belastingclaim van de open cv overnemen. Wel dient cumulatief aan de volgende vereisten te worden voldaan:

- (i) bij de open cv en de commanditaire vennoten zijn dezelfde winstbepalingen van toepassing;
- (ii) de open cv en de commanditaire vennoten hebben geen aanspraak op:
 - voorwaartse verrekening van verliezen in de zin van artikel 20 Wet Vpb 1969;
 - een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten;
 - toepassing van de innovatiebox ex artikel 12b Wet Vpb 1969;
 - voortwenteling van een saldo aan renten ex artikel 15b Wet Vpb 1969;
 - toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ex 15e Wet Vpb 1969;
 - toepassing van de deelnemingsverrekening ex artikel 13aa juncto artikel 23c Wet Vpb 1969;
 - verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten ex artikel 23d Wet Vpb 1969; en
- (iii) latere heffing van vennootschapsbelasting dient te zijn verzekerd.

Voldoen de open cv en de commanditaire vennoten aan deze vereisten en wordt een gezamenlijk verzoek op genoemde doorschuiffaciliteit gedaan, dan wordt de winst als gevolg van de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv op dat moment niet in aanmerking genomen. Met andere woorden, er vindt dan geen heffing van vennootschapsbelasting bij de open cv plaats. Tevens wordt in de laatste zin van genoemd lid geregeld dat de commanditaire vennoot met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen volledig in de plaats treedt van de open cv. Deze indeplaatstreding is opgenomen ter voorkoming van claimverlies. De commanditaire vennoten treden hierbij in de plaats van de open cv met betrekking tot al hetgeen door de open cv aan hen wordt geacht te zijn overgedragen. Dit betekent bijvoorbeeld dat de vennoten alle daarbij behorende rechten en verplichtingen dienen over te nemen, zoals de fiscale boekwaardes van de activa en passiva. Bovengenoemde vereisten zijn gebaseerd op de splitsingsfaciliteit van artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb 1969. Voor de uitleg van deze bepaling wordt derhalve in beginsel aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van het ontstaan van die bepaling.¹⁹

In het voorgestelde artikel VII, tweede lid, wordt het volgende geregeld. Indien niet wordt voldaan aan één of meer van de in het voorgestelde eerste lid, eerste zin, van artikel VII genoemde vereisten voor toepassing van de doorschuiffaciliteit, is het niet mogelijk daarvan gebruik te maken. In dat geval kan op gezamenlijk verzoek van de open cv en al haar commanditaire vennoten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of een buitenlandse belasting naar de winst voor lichamen de genoemde eindafrekeningswinst bij de open cv toch buiten aanmerking blijven. Wel dient te worden voldaan aan nader in te vullen voorwaarden, die vergelijkbaar zijn met de (standaard)voorwaarden bij artikel 14 en verder van de Wet Vpb 1969. Hierbij treden genoemde vennoten met betrekking tot al hetgeen in het kader van de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv wordt geacht aan hen te zijn overgedragen, voor zover daaraan geen voorwaarden zijn gesteld, in de plaats van de open cv. Het voorgestelde artikel VII, tweede lid, is gebaseerd op artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969. Voor de uitleg van deze

¹⁹ Kamerstukken 1997/98, 25709.

bepaling wordt derhalve in beginsel aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van het ontstaan van die bepaling.²⁰

In het voorgestelde artikel VII, derde lid, is een begrenzing (delegatiekader) opgenomen voor de (standaard)voorwaarden als bedoeld in het tweede lid van genoemd artikel. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 14a, vijfde lid, Wet Vpb 1969. Voor de uitleg van deze bepaling wordt derhalve in beginsel aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van dat lid.²¹

In het voorgestelde artikel VII, vierde lid, wordt geregeld dat een verzoek voor een van de in het voorgestelde eerste en tweede lid van artikel VII genoemde doorschuiffaciliteiten uiterlijk op 31 december 2022 dient te worden gedaan. Indien echter de aangifte voor de heffing van vennootschapsbelasting van de open cv met betrekking tot het jaar 2021 eerder dan op 31 december 2022 is gedaan, geldt die aangiftedatum als uiterste termijn. Hiermee wordt voorkomen dat genoemde aangifte van de open cv dient te worden herzien.

In het voorgestelde artikel VII, vijfde lid, wordt geregeld dat genoemde doorschuiffaciliteiten terugwerkende kracht hebben tot en met het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan inwerkingtreding van onderhavige wet (het ondeelbare moment voordat het kalenderjaar 2022 een aanvang neemt).

In het voorgestelde artikel VII, zesde lid, wordt geregeld dat de in het eerste en tweede lid van artikel VII voorgestelde doorschuiffaciliteiten slechts van toepassing kunnen zijn indien zowel de open cv als al haar commanditaire vennoten in Nederland zijn gevestigd (respectievelijk sprake is van een vaste inrichting in Nederland waaraan het commanditaire aandeel in de open cv dient te worden toegerekend) of in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU-lidstaat) of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staat). Dit betekent de facto dat genoemde doorschuiffaciliteiten niet mogelijk zijn indien de cv of een of meer van haar commanditaire vennoten buiten de EU of de EER zijn gevestigd.

Artikel VIII

In het voorgestelde artikel VIII, eerste lid, wordt geregeld dat een commanditaire vennoot, natuurlijk persoon, wiens aandeel in de open cv ófwel als ondernemingsvermogen ófwel als aanmerkelijk belang wordt aangemerkt, op verzoek gebruik kan maken van een zogenoemde aandelenfusie. Dit betekent dat de commanditaire vennoot het op zijn aandeel in de open cv in het kader van de aandelenfusie gerealiseerde vervreemdingsvoordeel (als gevolg van de inbreng van zijn aandeel in de open cv in een andere vennootschap, zie hieronder) niet in aanmerking hoeft te nemen. Deze aandelenfusie is gedefinieerd in het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel.

In het voorgestelde artikel VIII, tweede lid, wordt voor de toepassing van de artikelen VI tot en met IX een aandelenfusie gedefinieerd. Deze aandelenfusie is vergelijkbaar met de aandelenfusie van artikel 3.55 Wet IB 2001. De aandelenfusie komt erop neer dat de in het voorgestelde eerste lid van artikel VI genoemde commanditaire vennoot de belastingheffing over de stille reserves op

²⁰ Kamerstukken 1997/98, 25709.

²¹ Kamerstukken 1997/98, 25709.

zijn aandeel in de open cv kan doorschuiven indien een houdstervennootschap ('andere vennootschap') wordt opgericht of verworven en hij zijn aandeel in die open cv in de houdstervennootschap inbrengt (deze inbreng wordt aangemerkt als een vervreemding). De commanditaire vennoot verkrijgt hiervoor in ruil eigen aandelen van die houdstervennootschap. Voorwaarde is wel dat genoemde vennoot zijn aandelenbelang in die houdstervennootschap voor dezelfde waarde te boek stelt als zijn aandeel in de open cv zodat de fiscale claim niet verloren gaat. Tevens dient de houderstervennootschap gevestigd te zijn in een EU-lidstaat of in een EER-staat. Deze houdstervennootschap is - als gevolg van genoemde aandelenfusie - verworven tot commanditaire vennoot in de (open) cv.

In de situatie van een open cv met commanditaire vennoten die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting, kan geen (rechtstreeks) beroep worden gedaan op een van de doorschuiffaciliteiten van het voorgestelde artikel VII (waarbij de vennootschapsbelastingclaim van de open cv wordt doorgeschoven naar de vennoten). Immers, één van de vereisten is dat alle commanditaire vennoten onderworpen zijn aan een belasting naar de winst voor lichamen. Echter, ingevolge de in het voorgestelde artikel VIII genoemde aandelenfusie kan - in twee stappen - in genoemde situatie alsnog aanspraak worden gemaakt op een van de in artikel VII, eerste of tweede lid, geboden doorschuiffaciliteiten. Stap 1 is dat de commanditaire vennoot gebruik maakt van de aandelenfusie van het voorgestelde artikel VIII, tweede lid. Stap 2 is dat de houdstervennootschap (die in stap 1 tot commanditaire vennoot is verworven) samen met de open cv een verzoek doet op één van de doorschuiffaciliteiten van het voorgestelde artikel VII.

In het voorgestelde artikel VIII, derde lid, wordt geregeld dat een commanditaire vennoot met een aanmerkelijk belang in de open cv de verkrijgingsprijs van de in het kader van de aandelenfusie verworven aandelen te boek stelt op de verkrijgingsprijs van het aandeel in die open cv. Via het doorschuiven van de verkrijgingsprijs blijft de fiscale claim bij de commanditaire vennoot behouden.

In het voorgestelde artikel VIII, vierde lid, wordt geregeld dat een verzoek voor de in het voorgestelde eerste lid van artikel VIII genoemde aandelenfusie uiterlijk op 31 december 2022 schriftelijk dient te worden gedaan. Indien echter de aangifte voor de heffing van inkomstenbelasting van de commanditaire vennoot met betrekking tot het jaar 2021 eerder dan op 31 december 2022 is gedaan, geldt die aangifte datum als uiterste termijn. Hiermee wordt voorkomen dat genoemde aangifte dient te worden herzien.

In het voorgestelde artikel VIII, vijfde lid, wordt geregeld dat de in artikel VIII voorgestelde aandelenfusie, respectievelijk doorschuiffaciliteit, uiterlijk op 31 december 2022 dient te zijn voltooid en terugwerkende kracht heeft tot en met het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan inwerkingtreding van onderhavige wet (het ondeelbare moment voordat het kalenderjaar 2022 een aanvang neemt). De terugwerkende kracht heeft tot gevolg dat het voordeel uit de vervreemding voor de toepassing van afdeling 3.2 en hoofdstuk 4 Wet IB 2001 niet in aanmerking wordt genomen. Daarnaast heeft de terugwerkende kracht tot gevolg dat de bewijzen van deelgerechtigdheid in de periode van 1 januari 2022 tot en met de uitvoering van de aandelenfusie geen inkomen uit werk en woning of sparen en beleggen genereren.

In het voorgestelde artikel VIII, zesde lid, wordt de in het eerste lid van artikel VIII genoemde 'andere vennootschap', de hierboven genoemde houdstervenootschap, nader gedefinieerd. Die vennootschap dient gevestigd te zijn in een EU-lidstaat of in een EER-staat en dient aldaar te zijn onderworpen aan een belasting naar de winst zonder daarvan te zijn vrijgesteld.

In het voorgestelde artikel VIII, zevende lid, wordt geregeld dat de in het eerste, tweede en derde lid van artikel VIII voorgestelde doorschuiffaciliteiten slechts van toepassing zijn indien zowel de open cv als al haar commanditaire vennoten in Nederland of in een andere EU-lidstaat of in een EER-staat zijn gevestigd. Dit betekent de facto dat de aldaar genoemde doorschuiffaciliteiten niet mogelijk zijn indien de open cv of een of meer van haar commanditaire vennoten buiten de EU of EER zijn gevestigd.

Artikel IX

Het voorgestelde artikel IX heeft betrekking op de situatie dat een open cv een onderneming drijft en de commanditaire vennoten er niet voor kiezen om hun aandeel in de open cv op de voet van een aandelenfusie als bedoeld in artikel VIII in te brengen in een vennootschap.

Indien een commanditaire vennoot als aanmerkelijkbelanghouder vermogensbestanddelen ter beschikking stelt aan een open cv, eindigt deze terbeschikkingstelling op het tijdstip waarop de open cv niet langer als vennootschapsbelastingplichtig wordt aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat in beginsel moet worden afgerekend over de in de vermogensbestanddelen aanwezige stille en fiscale reserves.

In het voorgestelde artikel IX, eerste lid, wordt geregeld dat de commanditaire vennoot een verzoek kan doen om niet te hoeven afrekenen, maar gebruik te maken van een doorschuiffaciliteit die vergelijkbaar is met de doorschuiffaciliteit bij geruisloze terugkeer uit de bv van artikel 3.98 Wet IB 2001. Voor de uitleg van het voorgestelde artikel IX wordt derhalve in beginsel aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van het ontstaan van artikel 3.98 Wet IB 2001. Voorwaarde is dat de betreffende vermogensbestanddelen feitelijk ongewijzigd worden gebruikt in de onderneming waaruit de commanditaire vennoot anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen belastbare winst uit onderneming geniet als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. In dat geval wordt voor de bepaling van winst uit onderneming de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen gesteld op de fiscale boekwaarde daarvan bij de eerdere werkzaamheid. Via het doorschuiven van de fiscale boekwaarde blijft de fiscale claim behouden.

Het voorgestelde artikel IX, tweede lid, heeft betrekking op de situatie dat de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot van de commanditaire vennoot voor de helft wordt geacht de vermogensbestanddelen ter beschikking te stellen aan de open cv. Dit lid regelt dat ook deze echtgenoot, die zelf geen commanditaire vennoot is, gebruik kan maken van de doorschuifregeling. In dat geval wordt voor de bepaling van winst uit onderneming bij de commanditaire vennoot de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen gesteld op de fiscale boekwaarde daarvan bij de werkzaamheid van de echtgenoot.

Het voorgestelde artikel IX, derde lid, regelt dat de doorschuifregeling ook van toepassing is op fiscale reserves (egalisatiereserve en herinvesteringsreserve) en voorzieningen die zijn gevormd met betrekking tot de vermogensbestanddelen.

In het voorgestelde artikel IX, vierde lid, wordt geregeld dat door de commanditaire vennoot of de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot van de commanditaire vennoot het in het eerste of tweede lid van artikel IX genoemde verzoek - om gebruik te kunnen maken van een doorschuiffaciliteit - uiterlijk op 31 december 2022 schriftelijk dient te zijn gedaan. Echter, indien door die vennoot of genoemde echtgenoot eerder aangifte voor de heffing van inkomstenbelasting over het jaar 2021 is gedaan, geldt de aangifte datum als uiterste termijn. Hiermee wordt voorkomen dat genoemde aangifte dient te worden herzien.

In het voorgestelde artikel IX, vijfde lid, wordt geregeld dat de toepassing van de in artikel IX genoemde doorschuiffaciliteit uiterlijk op 31 december 2022 dient te zijn voltooid en terugwerkende kracht heeft tot en met het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan inwerkingtreding van onderhavige wet (het ondeelbare moment voordat het kalenderjaar 2022 een aanvang neemt).

Artikel X

Als gevolg van het voorstel om de kwalificatie van een cv als open cv te laten vervallen, wordt in artikel I, onderdeel C, en in artikel IV voorgesteld om artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969, respectievelijk artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR met ingang van 1 januari 2022 te laten vervallen. Genoemde bepalingen hebben immers alleen betekenis zolang de kwalificatie van een cv als open cv bestaat.

Echter, in het voorgestelde artikel X wordt geregeld dat zowel artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 als artikel 2, derde lid, onderdeel f, van de AWR gedurende het kalenderjaar 2022 nog wel toepassing vinden ten behoeve van het overgangsrecht zoals voorgesteld in de artikelen VI tot en met IX. Dit wordt voorgesteld om belastingheffing als direct gevolg van de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv te voorkomen.

Artikel XI (inwerkingtreding)

Voorgesteld wordt om de wijzigingen met ingang van 1 januari 2022 in werking te laten treden.

Artikel XII

Deze wet kan worden aangehaald als: Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.

De Staatssecretaris van Financiën,

J.A. Vijlbrief