

Consultatie aangepast classificatiekader: op weg naar de symmetrische benadering?

Dr. G.K. Fibbe¹/Prof. Dr. A.J.A. Stevens²

1. Inleiding

Eind maart is het Wetsvoorstel aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid³ (hierna: het Wetsvoorstel) in consultatie gebracht. In het Wetsvoorstel worden grofweg drie aanpassingen doorgevoerd in met name de Wet VPB 1969: (i) de afschaffing van de open C.V. (met bijbehorende overgangsmaatregelen), (ii) een aanpassing van de definitie van het fonds voor gemene rekening (hierna: FGR), en (iii) de introductie van een tweetal aanvullende classificatiemethoden voor situaties met niet-vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen. Hoewel de tekst van het Wetsvoorstel daarover zwijgt, komt een aantal van de daarin opgenomen wijzigingsvoorstellen overeen met de aanbevelingen die vorig jaar zijn gedaan door de VBW-commissie Personenvennootschappen⁴, waarvan beide auteurs deel uitmaakten. In deze bijdrage zullen de voorstellen uit het Wetsvoorstel worden geanalyseerd en afgezet tegen de voorstellen van de VBW-commissie Personenvennootschappen. Wij beperken ons daarbij tot de volgende twee deelthema's: (i) de afschaffing van de open C.V. en de impact daarvan op de subjectieve vennootschapsbelastingplicht van de artikelen 2 en 3 Wet VPB 1969 (paragraaf 2), en (ii) de introductie van twee aanvullende classificatiemethoden voor situaties met niet-vergelijkbare rechtsvormen (paragraaf 3). Wij sluiten deze bijdrage af met een samenvatting van de gevonden conclusies en aanbevelingen (paragraaf 4).

2. Afschaffing open C.V.

2.1. Algemeen

De afschaffing van de open C.V. komt uiteraard niet uit de lucht vallen, want is in het verleden al vele malen in de literatuur⁵ voorgesteld, zo ook in het VBW-rapport⁶. Als motivering voor de afschaffing van de open C.V. verwijst de verantwoordelijke staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) in de toelichting op het Wetsvoorstel naar de unieke positie die Nederland in de wereld inneemt door eenzelfde rechtsvorm (de Commanditaire Vennootschap) op basis van het al dan niet overdraagbaar zijn van de participaties (het zogenaamde overdraagbaarheids criterium) als fiscaal transparant (besloten C.V.) of als niet-transparant (open C.V.) te behandelen. Vanwege deze unieke positie ontstaan er snel situaties waarbij andere staten de C.V. (of vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen) anders classificeren dan Nederland doet. Dergelijke structuren met hybride entiteiten

¹ Partner/belastingadviseur bij Baker Tilly Netherlands N.V. en onderzoeker bij Erasmus Law School, Erasmus Universiteit Rotterdam.

² Hoogleraar vennootschapsbelasting Tilburg University en of counsel Loyens & Loeff, Rotterdam.

³ Evenals in het Kwalificatiebesluit uit 2019 (Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M) hanteert de Staatssecretaris in het Wetsvoorstel consequent het begrip "kwalificatie" als het gaat om de indeling van samenwerkingsverbanden als fiscaal transparant of niet-transparant. Onzes inziens is het juister om voor deze indeling het begrip "classificatie" te gebruiken. Om die reden zullen wij in deze bijdrage het begrip "classificatie" hanteren in plaats van "kwalificatie".

⁴ Zie het Rapport van de Commissie Personenvennootschappen, *Belastingheffing van personenvennootschappen, Knelpunten en oplossingen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 260, VBW Den Haag 2020 (hierna: het VBW-rapport).

⁵ O.a. A.J.A. Stevens, *Fiscale aspecten van de Commanditaire Vennootschap*, FM nr. 102, Kluwer, Deventer 2002, p. 305 t/m 309, en A.J.A. Stevens en S.A. Stevens, 'De subjectieve en objectieve vennootschapsbelastingplicht', *WFR* 2019/188, paragraaf 2.2.

⁶ Zie S.A. Stevens/P.-J. Tuk, *Vennootschapsbelasting (Hoofdstuk 3), VBW-rapport*, p. 77 t/m 80.

leiden vaak tot situaties van dubbele belastingheffing of dubbele niet-heffing, waarbij de laatstgenoemde situaties in het verleden door het internationale bedrijfsleven zijn opgezocht om belasting te ontwijken. Deze zogenaamde Hybrid Mismatch Arrangements (hierna: HMA's) zijn recent door zowel de OESO (BEPS Action 2) als de EU (ATAD) aangepakt, maar de gekozen aanpak (via zogenaamde 'linking rules') neemt slechts de negatieve gevolgen weg van dergelijke structuren en niet de oorzaak, te weten verschillen in de door staten gehanteerde classificatiemethoden.⁷ Door de afschaffing van de open C.V. gaat Nederland meer in de pas lopen bij het buitenland, en worden classificatieconflicten (de oorzaak van de negatieve gevolgen van structuren met hybride entiteiten) een stuk vermindert. Hoewel deze argumentatie onzes inziens slechts onderschreven kan worden⁸, is het verminderen van classificatieconflicten naar onze mening niet de belangrijkste reden om de open C.V. af te schaffen. Het doorslaggevend argument om de open C.V. af te schaffen, is onzes inziens gelegen in het feit dat het achterliggende criterium dat aan het onderscheid tussen de besloten en de open C.V. ten grondslag ligt, namelijk het criterium van de vrije overdraagbaarheid van participaties, niet geschikt is om de vennootschapsbelastingplicht van lichamen op te baseren⁹. Zeker niet in de vormgeving van de definitie van open C.V. zoals die is opgenomen in artikel 2 lid 3 onderdeel c AWR. Met het criterium van de vrije overdraagbaarheid heeft de wetgever beoogd een onderscheid te maken tussen participanten van samenwerkingsverbanden die hoofdzakelijk als beleggers investeren (vennootschapsbelastingplicht) en die meer als ondernemer opereren (fiscale transparantie). Echter, vanwege de uitwerking van dit criterium is het eenvoudig mogelijk voor een beleggings-C.V. met honderden participanten/beleggers om als fiscaal transparant te worden aangemerkt. Omgekeerd, kan een ondernemingsmatige C.V. met twee of drie familieleden als participanten via een "pennenstreek" kiezen voor vennootschapsbelastingplicht. Ook vanuit het beginsel van rechtsvormneutraliteit is er geen reden om personenvennootschappen onderling anders te behandelen naar gelang de overdraagbaarheid van de vennootschapsaandelen.

Binnen het huidige wettelijke systeem is de afschaffing van de open C.V. en daarmee het fiscaal transparant maken van alle personenvennootschappen derhalve een goede keuze. De gekozen wettelijke vormgeving, via het schrappen van het begrip "open C.V." in zowel artikel 2 en 3 Wet VPB 1969, vraagt echter naar onze mening nog de nodige aandacht. Hierna gaan wij op deze wettelijke vormgeving in artikel 2 (binnenlandse vennootschapsbelastingplicht) en 3 (buitenlandse vennootschapsbelastingplicht) Wet VPB 1969, alsmede op de resterende manco's in de subjectieve vennootschapsbelastingplicht, afzonderlijk nader in.

2.2. Impact op de binnenlandse vennootschapsbelastingplicht (artikel 2 Wet VPB 1969)

Uit de voorgestelde wijzigingen en de toelichting daarop kan worden afgeleid dat de Staatssecretaris voornemens is om het criterium van de vrije verhandelbaarheid als grondslag voor de subjectieve vennootschapsbelastingplicht te schrappen. Dit is vooralsnog zo vormgegeven dat in art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 de zinsnede "open commanditaire vennootschappen" wordt geschrapt en dat de definitie van FGR in art. 2 lid 3 Wet VPB 1969 wordt aangepast in die zin dat de vrije verhandelbaarheid niet langer onderdeel uitmaakt van de definitie. Als gevolg van het afschaffen van het criterium van de vrije verhandelbaarheid zullen alle Nederlandse personenvennootschappen (en vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen) altijd fiscaal transparant worden en blijft het bij het FGR mogelijk – al naar gelang de inrichting van de fondsvoorwaarden – te "opteren" voor

⁷ Zie G.K. Fibbe, 'Hybride mismatches onder de ATAD; symptoombestrijding is geen oplossing', *WFR* 2016/186.

⁸ Zie ook onze bijdrage aan het VBW-rapport, Hoofdstuk 6 (Internationale fiscale aspecten), paragraaf 6.4.3.3, p. 196 – 199.

⁹ Zie verder A.J.A. Stevens, *Meer transparantie in de vennootschapsbelasting?* (oratie), PrismaPrint, Tilburg University 2018, p. 23 t/m 25.

vennootschapsbelastingplicht¹⁰ of fiscale transparantie. Door alle Nederlandse personenvennootschappen fiscaal transparant te maken, gaat Nederland beter in de pas lopen bij de vennootschapsbelastingstelsels van de meeste andere staten. De vraag is echter of het doel, alle Nederlandse personenvennootschappen fiscaal transparant maken, met de voorgestelde wijzigingen wordt bereikt. De twijfel die daarover bij ons bestaat, is gelegen in het feit dat de zinsnede “en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld” niet uit art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 is geschrapt. Deze toevoeging is bij de invoering van de Wet VPB 1969¹¹ in onderdeel a terecht gekomen om er voor te zorgen dat de “maatschappen op aandelen” met vennootschapsbelastingplicht zouden worden getroffen. In het bekende arrest BNB 1978/13¹² heeft de Hoge Raad beslist dat het “in aandelen verdeeld zijn van het kapitaal” niet formeelrechtelijk (het in evenredige participaties verdeeld zijn van het kapitaal), maar materieelrechtelijk (afhankelijk van de vrije verhandelbaarheid van de participaties) dient te worden uitgelegd. Het valt echter niet uit te sluiten dat met de afschaffing van het criterium van de vrije verhandelbaarheid dit door de Hoge Raad in de toekomst¹³ zo wordt uitgelegd¹⁴ dat we in dat geval “terug” zijn bij het formeelrechtelijke criterium. Dat zou betekenen dat Nederlandse (en daarmee vergelijkbare buitenlandse)maatschappen en V.O.F’s “op aandelen” (met een in evenredige participaties verdeeld kapitaal: zie de casus van het arrest BNB 1978/13) plotseling vennootschapsbelastingplichtig zouden worden bij invoering van het Wetsvoorstel, wat onzes inziens juist niet de bedoeling is van de wetgever. Het introduceren van een nieuw onderscheid (fiscaal transparant of niet-transparant) binnen de groep personenvennootschappen aan de hand van het al dan niet in aandelen verdeeld zijn van het kapitaal¹⁵ lijkt ons al helemaal niet wenselijk. Om een dergelijk interpretatierisico uit te sluiten, lijkt het ons verstandig om ook het begrip “andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld” uit art. 2 (en 3) Wet VPB 1969 te schrappen, of in elk geval te verduidelijken dat de Nederlandse maatschappen, V.O.F’s en C.V.’s en vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen niet onder dit begrip kunnen vallen (bijvoorbeeld door aan art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 toe te voegen “met uitzondering van maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen en vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen”)¹⁶. In het verleden is

¹⁰ Er geldt een uitzondering voor “familie”-FGR’s, die altijd als fiscaal transparant worden beschouwd (vooralnog zonder bijbehorende overgangsregeling). Op deze uitzondering zullen wij in deze bijdrage niet nader ingaan.

¹¹ Zie over deze uitbreiding uitgebreid J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Fiscale Hand- en Studietoelichtingen nr. 4, 2^e druk, Kluwer, Deventer 2000, p. 78 - 81.

¹² HR 24 november 1976, BNB 1978/13.

¹³ In 1976 lijkt de Hoge Raad deze visie niet te zijn toegedaan. Wij leiden dat af uit de overweging van de Hoge Raad waarbij de burgerlijke maatschap op aandelen wordt bestempeld tot het “type vennootschap, waarin de op onderlinge samenwerking gerichte persoonlijke relaties tussen de vennoten het kenmerkend element vormen, welk kenmerk de burgerlijke maatschap op aandelen nog niet verliest wanneer haar vennootschappelijk kapitaal in gelijke of evenredige delen is verdeeld.”

¹⁴ In de algemene toelichting bij het Wetsvoorstel, in voetnoot 6, wordt slechts opgemerkt dat het arrest BNB 1978/13 na invoering van de wijzigingen zijn betekenis heeft verloren voor de uitleg van het criterium van de vrije verhandelbaarheid.

¹⁵ De uitleg van dit begrip is al even diffuus als het overdraagbaarheids criterium: Nederlandse personenvennootschappen hebben civielrechtelijk geen aandelen (zoals een N.V. of B.V.) maar kunnen eventueel wel een in gelijke delen verdeeld kapitaal hebben en ook participatiebewijzen uitgeven. Zie ook de worsteling van de duiding van dit begrip in het Kwalificatiebesluit, waar het in aandelen verdeeld zijn van het kapitaal als onderdeel c deel uitmaakt van het toetsingskader.

¹⁶ Voor de personenvennootschappen “op aandelen” die op dit moment als vennootschapsbelastingplichtig worden aangemerkt, en straks fiscaal transparant worden, dient de overgangsregeling te worden uitgebreid. Deze overgangsregeling noemt op dit moment slechts de open C.V. Een verdere beschouwing van deze overgangsregeling valt buiten het kader van dit artikel.

door de Hoge Raad¹⁷ beslist dat buitenlandse met de N.V. vergelijkbare rechtsvormen met vestigingsplaats in Nederland niet op grond van de term “naamloze vennootschappen” in de binnenlandse vennootschapsbelastingplicht konden worden betrokken, maar via de term “andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld”. Hoewel men ernstig kan twifelen aan de juistheid van deze beslissing van de Hoge Raad¹⁸, en mogelijk dit arrest op dit punt inmiddels is achterhaald, zou dit arrest wellicht een argument kunnen vormen om het begrip “andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld” te handhaven in art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969. Een systematisch veel betere oplossing zou dan onzes inziens zijn om de vergelijkbaarheidsmethode voor alle buitenlandse rechtsvormen die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse rechtsvormen genoemd in de onderdelen a tot en met g wettelijk te verankeren, bijvoorbeeld in het nieuwe onderdeel h waar voor niet-vergelijkbare rechtsvormen wordt vastgelegd (zie hierna in paragraaf 3) dat zij altijd niet-transparant zijn.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat – als de wetsvoorstellen volgens plan worden ingediend en aangenomen – tegelijkertijd met de afschaffing van de open C.V. per 1 januari 2022 het wetsvoorstel ter implementatie van de belastingplichtmaatregel van ATAD2 wordt ingevoerd, waardoor een aantal C.V.’s (die als omgekeerde hybride lichamen kwalificeren) juist weer vennootschapsbelastingplichtig wordt. Deze zogenaamde belastingplichtmaatregel is (ook) een vorm van de symmetrische benadering, maar in dit geval is de vestigingsstaat van de hybride entiteit gehouden de classificatie door de vestigingsstaat van de deelnemers in de hybride entiteit te volgen (in plaats van andersom zoals bij de voorgestelde aanvullende symmetrische benadering bij niet-vergelijkbare rechtsvormen; zie hierna onder paragraaf 3). Deze uitwerking van de symmetrische benadering spreekt ons systematisch niet aan¹⁹, maar is als uitvloeisel van de ATAD moeilijk te negeren. De rest van de wettelijke vormgeving van de belastingplichtmaatregel valt buiten het kader van deze bijdrage, maar wij wijzen hierbij nog op enige verschillen tussen de subjectieve vennootschapsbelastingplicht van de open C.V. en het omgekeerd hybride lichaam²⁰. Beiden zijn partieel vennootschapsbelastingplichtig, maar de vormgeving van deze partiële vennootschapsbelastingplicht verschilt nogal: bij de open C.V. genieten de beherende vennoten op grond van het bekende arrest BNB 1982/268²¹ hun winstaandeel rechtstreeks, terwijl bij het omgekeerd hybride lichaam gekozen is voor de systematiek van de volledige belastingplicht met aftrek voor de winst toerekenbaar aan vennoten die woonachtig of gevestigd zijn in een land dat de omgekeerde hybride entiteit (hier: de C.V.) als transparant classificeert. Deze systematiek geldt weer niet voor de Nederlandse vennoten (beherende zowel als commanditaire), want deze zullen voortaan altijd als “aandeelhouders” worden belast. Deze systematiek levert de nodige knelpunten op²², zodat een heroverweging onzes inziens op zijn plaats

¹⁷ HR 16 maart 1994, BNB 1994/191.

¹⁸ Zie J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, t.a.p., p. 80 – 81, en Hoogendoorn in zijn noot bij BNB 1994/191.

¹⁹ Systematisch juister lijkt het ons dat de staat die het probleem veroorzaakt, de staat van de investeerder van de (omgekeerde) hybride entiteit, het probleem ook oplost. Bovendien ontstaan systematisch vreemde situaties, indien er meerdere investeerders zijn, die zijn gevestigd in verschillende staten met een verschillende classificatiemethode. Systematisch zijn dergelijke situaties met drie of meer betrokken landen alleen zuiver op te lossen door de classificatie van de vestigingsstaat (of oprichtingsstaat) van de hybride entiteit leidend te laten zijn.

²⁰ Wij vinden het uiterst ongelukkig dat beide wetsvoorstellen niet gelijktijdig maar zo goed als volgtijdelijk zijn geconsulteerd, temeer daar er overlapsituaties denkbaar zijn. Denk bijvoorbeeld aan de open C.V. die per 1 januari 2022 “doorgaat” als subjectief vennootschapsbelastingplichtig omgekeerd hybride lichaam. Zie verder ook de NOB-reactie d.d. 2 april 2021 op het Consultatiedocument belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen (ATAD2).

²¹ HR 7 juli 1982, BNB 1982/268.

²² Zie verder de NOB-reactie d.d. 2 april 2021 op het Consultatiedocument belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen (ATAD2).

zou zijn. Het lijkt ons beter om de omgekeerde vormgeving te kiezen waar de omgekeerde hybride entiteit belastingplichtig wordt voor zover er vennoten in deelnemen die woonachtig c.q. gevestigd zijn in een staat die de hybride entiteit als niet-transparant beschouwt.

2.3. Impact op buitenlandse vennootschapsbelastingplicht (artikel 3 Wet VPB 1969)

De afschaffing van de open C.V. c.q. het criterium van de vrije handelbaarheid wordt bij de buitenlandse vennootschapsbelastingplicht doorgevoerd door de zinsnede “open commanditaire vennootschappen en andere” te schrappen uit art. 3 lid 1 onderdeel b Wet VPB 1969. Ook in art. 3 wordt de term “vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld” gehandhaafd wat dezelfde²³ twijfels ten aanzien van de fiscale behandeling van buitenlandse personenvennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal oproept als bij de binnenlandse vennootschapsbelastingplicht (zie hiervoor onder paragraaf 2). Ook ten aanzien van deze term is ons voorstel om deze uit artikel 3 te schrappen of, als de wetgever denkt dat hij daarmee classificatierisico's zou binnenhalen, om te verduidelijken dat buitenlandse²⁴ vergelijkbare personenvennootschappen buiten dit begrip vallen. Ook bij de buitenlandse vennootschapsbelastingplicht verdient het ons inziens de voorkeur om de vergelijkbaarheidsmethode wettelijk te verankeren.

2.4. Overige manco's in de subjectieve vennootschapsbelastingplicht

De Staatssecretaris heeft dit Wetsvoorstel niet aangegrepen om de subjecten in de binnenlandse en buitenlandse vennootschapsbelastingplicht verder te stroomlijnen. Een oproep tot een dergelijke synchronisatie bestaat al heel lang en een goed uitgewerkt voorstel is ook opgenomen in het VBW-rapport²⁵. Grofweg²⁶ bestaat er een drietal verschillen tussen de opsommingen van art. 2 en 3 Wet VPB 1969, die om een synchronisatie vragen: (i) art. 3 noemt het begrip “rechtspersonen”, terwijl op grond van de jurisprudentie²⁷ buitenlandse personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid naar buitenlands vennootschapsrecht toch als fiscaal transparant worden aangemerkt, (ii) in art. 3 ontbreekt het FGR, en (iii) in art. 2 ontbreekt het doelvermogen. In het VBW-rapport wordt voorgesteld om bij art. 3 eenvoudig naar de opsomming van art. 2 te verwijzen voor de vergelijkbare, buitenlandse rechtsvormen en het doelvermogen aan art. 2 toe te voegen. Door de aanpassingen in art. 2 en 3 (zie hierna onder paragraaf 3) ten aanzien van de niet-vergelijkbare entiteiten kan men zich afvragen of het begrip “doelvermogen” als restcategorie nog wel nodig is; de “vangbak”-functie van het begrip “doelvermogen” lijkt al door deze nieuwe regelingen voor niet-vergelijkbare entiteiten te worden vervuld²⁸. Er is onzes inziens geen overtuigende reden aan te voeren om een dergelijke synchronisatie niet juist in dit Wetsvoorstel over aanpassing van het classificatiekader mee te nemen (dan te wachten tot bijvoorbeeld de Invoeringswet voor het gemoderniseerde

²³ Voor alle duidelijkheid wordt vermeld dat de omschrijving van vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal in art. 2 en art. 3 Wet VPB 1969 niet geheel identiek is; in art. 3 Wet VPB 1969 is deze categorie beperkt tot de niet-rechtspersoonlijkheid bezittende “aandelen” vennootschappen. Niet duidelijk is of de wetgever hiermee nu heeft beoogd een afwijkende categorie te creëren. Voor de gewenste synchronisatie van de subjecten in de binnenlandse en buitenlandse vennootschapsbelasting wordt verwezen naar paragraaf 2.4 hierna.

²⁴ Strikt genomen kan het – na de afschaffing van de open C.V. - ook gaan om naar Nederlands recht aangegane personenvennootschappen die gevestigd zijn buiten Nederland.

²⁵ Zie S.A. Stevens/P.-J. Tuk, Vennootschapsbelasting (Hoofdstuk 3), *VBW-rapport*, p. 89/90.

²⁶ Hiervoor is al gewezen op het verschil bij de vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal.

²⁷ Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 4 januari 1995, 93/1466, *Infobulletin* 1995/315 (Franse SNC).

²⁸ Zowel het nieuwe onderdeel h van art. 2 lid 1, als het nieuwe onderdeel e van art. 3 lid 1 Wet VPB 1969 gebruikt het begrip “lichamen”. Onder het begrip “lichamen” vallen op grond van art. 2 lid 1 onderdeel b AWR ook doelvermogens.

personenvennootschapsrecht²⁹). Dit zou uiteraard anders zijn wanneer de Staatssecretaris alsnog besluit om conform ons voorstel bij de classificatie voor de buitenlandse belastingplicht aan te sluiten bij de algehele symmetrische methode (zie hierna in meer detail in paragraaf 3.4). Omdat de buitenlandse fiscale classificatie dan in alle gevallen bepalend is voor de buitenlandse belastingplicht, zou het overbodig worden om in art. 3 Wet VPB 1969 nog aansluiting te zoeken bij de civielrechtelijke kenmerken van de lichamen in art. 2 Wet VPB 1969.

3. Aanvullende classificatiemethoden

3.1. Algemeen

Om mismatches met betrekking tot buitenlandse rechtsvormen te voorkomen introduceert het consultatievoorstel twee aanvullende classificatiemethoden. In art. 2 Wet VPB 1969 wordt de vaste classificatiemethode voorgesteld voor niet-vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen die in Nederland zijn gevestigd. In art. 3 Wet VPB 1969 wordt de symmetrische classificatiemethode voorgesteld voor niet-vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen die buiten Nederland zijn gevestigd. Beide voorstellen voorzien wij hierna afzonderlijk van commentaar.

3.2. Vaste classificatie voor niet-vergelijkbare rechtsvormen gevestigd in Nederland

Aan art. 2 lid 1 Wet VPB 1969 wordt een nieuw onderdeel 'h' toegevoegd dat bepaalt dat als binnenlands belastingplichtige aan vennootschapsbelasting worden onderworpen de in Nederland gevestigde:

“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.”

De doelstelling van het Wetsvoorstel om mismatches te bestrijden is beperkt tot mismatches met betrekking tot buitenlandse rechtsvormen waarvoor geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm bestaat. De Staatssecretaris stelt onzes inziens terecht dat de vergelijkbaarheidsmethode die momenteel door Nederland als classificatiemethode wordt gehanteerd in zowel de jurisprudentie als het Kwalificatiebesluit uit 2009³⁰ minder goed werkt bij buitenlandse rechtsvormen waarvoor geen Nederlandse equivalent bestaat. Bovendien stelt de Staatsecretaris dat juist in die situaties met regelmaat sprake is van mismatches. De aanvullende vaste classificatiemethode in art. 2 Wet VPB 1969 komt overeen met het voorstel van Stevens en Tuk in het VBW-rapport.³¹ Zij merken op dat de keuze voor non-transparantie bij in Nederland gevestigde niet-vergelijkbare rechtsvormen weliswaar arbitrair is, maar vanuit eenvoud, duidelijkheid en zo min mogelijk misbruik te billijken valt.

In het Wetsvoorstel is niet toegelicht hoe de niet-vergelijkbaarheid dient te worden vastgesteld. Wel wordt een aantal voorbeelden genoemd: de UK LLP, de Ierse Unlimited en de Duitse KGaA. Dit zijn in ons optiek duidelijke voorbeelden van niet-vergelijkbare rechtsvormen, maar wat te doen met bijvoorbeeld de US LLC of het Duitse Sondervermogen³²? De Hoge Raad oordeelde, in navolging van

²⁹ Onder het wetsvoorstel voor de modernisering van het personenvennootschapsrecht krijgen de Nederlandse personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid en is in het verleden – ter verduidelijking – voorgesteld om het behoud van de fiscale transparantie van deze personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid in art. 2 en 3 Wet VPB 1969 wettelijk te verankeren.

³⁰ Zie het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Staatscourant 2009, 19749, en de lijst met samenwerkingsverbanden op de website van de belastingdienst, zie: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/lijs_t_gekwalificeerde_buitenlandse_samenwerkingsverbanden_dv0301z3pl.pdf.

³¹ Zie het VBW-rapport, hoofdstuk 3, paragraaf 3.3.3, p. 80-81.

³² In het arrest van 24 januari 2020, nr. 19/03341, BNB 2020/165, oordeelde de Hoge Raad dat een Duits Sondervermogen, in elk geval in de situatie dat er meerdere participanten zijn, gelijkgesteld kan worden met

het Hof, dat de US LLC economisch en maatschappelijk naar Nederlands recht het meest vergelijkbaar is met een B.V. met een in aandelen verdeeld kapitaal.³³ Niettemin overwoog het Hof dat de betreffende LLC zowel kenmerken heeft van een B.V. als van een vennootschap onder firma.³⁴ De vraag rijst nu of een dergelijke US LLC voor toepassing van het voorgestelde art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 al dan niet als een niet-vergelijkbare rechtsvorm moet worden gezien. Hoewel vergelijkbaarheid met een van de specifieke rechtsvormen in art. 2 lid 1 onderdeel a t/m g Wet VPB 1969 of met een maatschap, V.O.F. of C.V. niet kan worden vastgesteld op basis van het Kwalificatiebesluit uit 2009 (het kent slechts twee uitkomsten: transparant en niet-transparant), lijkt aansluiting bij c.q. aanvulling van dit besluit logisch voor de bepaling van vergelijkbaarheid. Nu dit besluit sowieso aanpassing behoeft door de afschaffing van de open C.V., kan ook de aansluiting met art. 2 en 3 Wet VPB 1969 daarin nader worden toegelicht. Om onduidelijkheden met betrekking tot (al dan niet vergelijkbare) buitenlandse rechtsvormen te voorkomen, zou ons inziens met een lijst gewerkt kunnen worden waarop is aangegeven welke buitenlandse rechtsvormen vergelijkbaar zijn en welke niet.³⁵ Voorts zouden door de afschaffing van het overdraagbaarheids criterium als grondslag voor vennootschapsbelastingplicht (zie paragraaf 2.2) de classificatiecriteria in het Kwalificatiebesluit onzes inziens moeten worden beperkt tot slechts twee, zijnde criterium a en b (eigendoms- en aansprakelijkheidsverhoudingen). Voor vergelijkbaarheid met een Nederlandse niet-transparante rechtspersoon, zou daar dan cumulatief aan moeten worden voldaan.

Het Wetsvoorstel hanteert als uitgangspunt nog steeds de vergelijkbaarheidsmethode en introduceert de nieuwe aanvullende classificatiemethoden slechts voor civielrechtelijk niet-vergelijkbare rechtsvormen. In dit kader merken wij op dat het HvJ in het Columbus Container Services-arrest heeft geoordeeld dat lidstaten in beginsel autonoom zijn in de classificatie van buitenlandse rechtsvormen en dus inderdaad een keuze kunnen maken op grond van welke classificatiemethode zij dat doen. Het HvJ heeft hierover geoordeeld:³⁶

“Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de fiscale autonomie waaraan in de punten 44 en 51 van het onderhavige arrest wordt gerefereerd, tevens inhoudt dat de lidstaten vrij zijn om te bepalen onder welke voorwaarden en op welk niveau de verschillende vestigingsvormen van nationale vennootschappen die in het buitenland opereren, zullen worden belast, mits deze vestigingsvormen daardoor niet worden gediscrimineerd ten opzichte van vergelijkbare nationale vestigingen.”

Het valt ons op dat over de EU compatibiliteit in de toelichting van het Wetsvoorstel met geen woord wordt gerept, terwijl in de literatuur³⁷ juist de vaste classificatiemethode als EU-risicovol wordt beschouwd. De voorgestelde aanvullende classificatiemethoden maken voor niet-vergelijkbare

het FGR. De problematiek van Sondervermogen en de vergelijkbaarheid met het FGR onder de nieuwe voorgestelde definitie van FGR in dit Wetsvoorstel valt buiten het kader van dit artikel.

³³ Zie Hoge Raad, 2 juni 2006, 40919, *BNB 2006/288c** (met betrekking tot een Delaware LLC) en later in gelijke zin Hoge Raad 23 september 2011, *BNB 2012/12** (met betrekking tot een Ohio LLC).

³⁴ Het Hof overwoog: *“Nu het vennootschapsrecht van de staat Delaware, zoals dat hiervoor is beschreven, niet (rechtstreeks) aansluit bij hetgeen in het Nederlandse recht ter zake van vennootschappelijke rechtsvormen is bepaald - een llc heeft immers kenmerken van zowel een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als van een vennootschap onder firma, en wijkt van elk van deze rechtsvormen in meerdere of mindere mate af - , is sprake van een zogenoemde "hybride" vennootschap.”* Zie Hof Amsterdam, 18 februari 2004, 02/06378, 03/01146 en 03/01147, *V-N 2004/29.1.6* (rechtsoverweging 5.3).

³⁵ Vergelijkbaar met de huidige werkwijze waarin de belastingdienst een lijst met gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen publiceert op de website. Zie: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/lijsjt_gekwalificeerde_buitenlandse_samenwerkingsverbanden_dv0301z3pl.pdf.

³⁶ Zie HvJ arrest van 6 december 2007, zaak C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co. v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt* (rechtsoverweging 53).

³⁷ Zie o.a. R. Baete, 'The tax treatment of hybrid entities under primary EU law and CJEU jurisprudence', in: S. Govind/J.-P. van West, *Hybrid Entities in Tax Treaty Law*, Series on International Tax Law Vol. 122, Linde, Wenen 2020, paragraaf 4.3, p. 525-526, en de daar aangehaalde literatuurverwijzingen.

rechtsvormen onderscheid tussen situaties waarin deze rechtsvorm in Nederland zijn gevestigd (vaste methode) en situaties dat deze buiten Nederland zijn gevestigd (symmetrische methode). Het komt ons voor dat Nederland hiermee binnen de autonomie blijft zoals voorgeschreven door het HvJ omdat geen onderscheid wordt gemaakt ten opzichte van vergelijkbare binnenlandse rechtsvormen (want die zijn er niet voor deze categorie).³⁸ Wel worden door het hanteren van de vaste methode juist weer nieuwe mismatches gecreëerd omdat, in het voorbeeld van de in Nederland gevestigde UK LLP, deze voor participanten gevestigd in het Verenigd Koninkrijk aldaar als transparant wordt geclassificeerd. Eventuele dubbele belastingheffing als gevolg van een dergelijke mismatch vloeit onzes inziens voort uit de parallele uitoefening van heffingsbevoegdheden tussen Nederland en, in dit geval, het Verenigd Koninkrijk.³⁹ Alternatief zou zijn om voor deze categorie de symmetrische methode te hanteren (zoals nu voor de buitenlandse belastingplicht) of de keuze aan belastingplichtige te laten en een electie-systeem te hanteren zoals o.a. in de Verenigde Staten wordt gebruikt (check-the-box) of recentelijk in Duitsland is voorgesteld.⁴⁰ Omdat de symmetrische methode niet werkt (aansluiting bij vestigingsland kan niet, want is Nederland, en aansluiting bij oprichting heeft niet onze voorkeur, zie paragraaf 3.3.1) en een check-the-box regeling het risico van misbruik met zich brengt, kunnen wij ons al met al vinden in de voorgestelde vaste methode.

Verder hadden wij verwacht dat in het verlengde van de binnenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting, een soortgelijke wetwijziging voor de belastingplicht in de dividendbelasting en bronbelasting zou worden voorgesteld. Dit lijkt een omissie en wij kunnen ons niet anders voorstellen dan dat aan art. 1 lid 1 Wet DB 1965 wordt toegevoegd dat ook de rechtsvormen als bedoeld in art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 inhoudingsplichtig worden voor de dividendbelasting. Voorts zou onzes inziens in art. 1.2 lid 1 onderdeel b onder 12 Wet Bronbelasting 2021 (waar vergelijkbare rechtsvormen aan nr. 1 t/m 12 inhoudingsplichtig zijn gemaakt) ook duidelijk gemaakt moeten worden dat de rechtsvormen in art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 inhoudingsplichtig worden voor de bronbelasting. Tot slot valt ons op dat niet is geregeld hoe de aanvullende classificatiemethoden zich verhouden tot de aanmerkelijk-belangregeling in de inkomstenbelasting. In tegenstelling tot het nieuw voorgestelde art. 13 lid 2 onderdeel d Wet VPB 1969 voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling (zie hierna in paragraaf 3.4), is voor de aanmerkelijk-belangregeling geen verduidelijking opgenomen. In dit kader missen wij een aanpassing van art. 2 lid 3 onderdeel f van de AWR waar ons inziens had moeten worden bepaald dat het belang van een houder van stemrechten, kapitaalbelangen of winstrechten in een lichaam als bedoeld in art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 wordt aangemerkt als een aandeel. Tevens zou in art. 2 AWR moeten worden geregeld dat een dergelijke niet-vergelijkbare in Nederland gevestigde rechtsvorm wordt aangemerkt als een

³⁸ Zo ook R. Baete, 'The tax treatment of hybrid entities under primary EU law and CJEU jurisprudence', t.a.p., p. 523-524.

³⁹ Zo overwoog het HvJ in gelijke zin in de Columbus Container Services-zaak (rechtsoverweging 43): *"In omstandigheden als die in het hoofdgeding zijn de nadelige gevolgen die de toepassing van een regeling voor winstbelasting zoals die van het AStG kan meebrengen, het gevolg van de parallele uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten."* Dat het HvJ zich in die situatie bewust was van de mismatch volgt duidelijk uit rechtsoverweging 4 en 5: *"[...] De winst die een dergelijke vennootschap in Duitsland of in het buitenland maakt, wordt overeenkomstig het beginsel van fiscale transparantie van personenvennootschappen toegerekend aan haar in Duitsland woonachtige vennoten naar rato van hun deelneming en bij hen belast [...]. De winst van een personenvennootschap wordt ook dan aan haar vennoten toegerekend, wanneer deze vennootschap als zodanig in het buitenland, in de staat waar zij haar zetel heeft, aan de vennootschapsbelasting is onderworpen."*

⁴⁰ In Duitsland is op 19 maart 2021 een nieuw keuzerecht voor personenvennootschappen voorgesteld om als non-transparant te worden aangemerkt op grond van een nieuwe Paragraaf 1a KStG. Zie https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-03-19-KoeMoG/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

vennootschap in de zin van art. 4.6 Wet IB 2001.⁴¹ Met deze wijzigingen wordt verduidelijkt dat zowel natuurlijke personen (zowel binnenlands- als buitenlands belastingplichtig) als lichamen (op grond van art. 17 lid 3 onderdeel b Wet VPB 1969) een aanmerkelijk belang kunnen hebben in een in Nederland gevestigde niet-vergelijkbare rechtsvorm die op grond van voorgesteld art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 binnenlands belastingplichtig is.

3.3. Symmetrische benadering voor niet-vergelijkbare rechtsvormen gevestigd buiten Nederland

3.3.1. Inbound situatie: buitenlandse belastingplicht vennootschapsbelasting

Aan art. 3 lid 1 Wet VPB 1969 wordt een nieuw onderdeel 'e' toegevoegd dat bepaalt dat als buitenlands belastingplichtige aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen de niet in Nederland gevestigde:

“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;”

De voorgestelde symmetrische methode is beperkt tot niet-vergelijkbare rechtsvormen en op basis van de tekst van het nieuwe onderdeel 'e' slechts wanneer deze niet-transparant zijn. In tegenstelling tot deze voorgestelde wettekst ons doet vermoeden, is in Artikel I, onderdeel B, van de Artikelsgewijze toelichting opgenomen dat dit ook betekent dat indien een niet-vergelijkbare rechtsvorm in de oprichtingsstaat transparant is, dat lichaam voor de Nederlandse fiscale behandeling eveneens als fiscaal transparant dient te worden aangemerkt. Opgemerkt wordt dat dit tot gevolg zou hebben dat niet de buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvorm, maar de participanten dan Nederlands inkomen genieten. Ons inziens zou deze symmetrische benadering ten aanzien van buitenlandse transparante niet-vergelijkbare rechtsvormen ook met een wettelijke bepaling moeten worden geregeld.⁴²

De aanvullende symmetrische methode sluit aan bij de classificatie in het land van oprichting. Een nadere toelichting op de keuze voor het land van oprichting wordt niet gegeven. In ons voorstel in het VWB-rapport hebben wij de aansluiting bij het oprichtingsland dan wel het vestigingsland tegen elkaar afgewogen.⁴³ Wellicht is aansluiting bij het oprichtingsland geïnspireerd door de jurisprudentie van het HvJ over de wederzijdse erkenning in het internationaal privaatrecht,⁴⁴ maar omdat aansluiting bij de oprichtingsstaat nog steeds niet de classificatieverschillen wegneemt in situaties waarbij oprichtingsstaat en vestigingsstaat niet samenvallen, verdient onzes inziens aansluiting bij het land van vestiging de voorkeur. Er dient dan wel nog bij voorkeur een regeling te komen voor *dual resident* situaties.⁴⁵

Tot slot merken wij op dat, in tegenstelling tot ons voorstel in het VBW-rapport (zie hierna in paragraaf 3.4), de voorgestelde symmetrische benadering beperkt is tot niet-vergelijkbare rechtsvormen. Voor vergelijkbare rechtsvormen blijft Nederland de vergelijkbaarheidsmethode hanteren en kunnen zich

⁴¹ Zie in soortgelijke zin Artikel VI van het consultatiewetsvoorstel inzake de belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen. Zie (ATAD2).<https://www.internetconsultatie.nl/belastingplichtmaatregelatad2>.

⁴² Wij verwijzen in dit kader naar onze suggesties in het VBW-rapport (Hoofdstuk 6, paragraaf 6.4.4.3, p. 206).

⁴³ Zie hierover ook twee uitgewerkte voorstellen in de proefschriften van Fibbe en Parada. Fibbe stelt voor aan te sluiten bij de vestigingsstaat en Parada bij het land van oprichting. Zie G.K. Fibbe, *EC Law Aspects of Hybrid Entities*, IBFD, Doctoral Series no. 15, p. 326-331, en L. Parada, *Double Non-taxation and the Use of Hybrid Entities*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2018, p. [...].

⁴⁴ Zie onder andere HvJ arrest van 5 november 2002, zaak C-208/00, *Überseering*, HvJ arrest van 30 september 2003, C-167/01, *Inspire Art* en HvJ arrest van 13 december 2005, C-411/03, *Sevic Systems AG*.

⁴⁵ Zie hiertoe de uitgewerkte voorbeelden inzake *dual residents* in het proefschrift van Fibbe: G.K. Fibbe, *EC Law Aspects of Hybrid Entities*, IBFD, Doctoral Series no. 15, paragraaf 5.3.5, p. 351-354.

nog steeds mismatches voordoen⁴⁶ waardoor maar beperkt tegemoet wordt gekomen aan de doelstelling van het tegengaan van mismatches.

3.3.2. Inbound situatie: belastingplicht dividendbelasting

In het VWB-rapport hebben wij gepleit voor het doortrekken van de symmetrische methode ook voor toepassing van de dividendbelasting. De staatssecretaris kiest hier niet voor en beperkt de wijziging in de dividendbelasting tot het verwijderen van de open C.V. als inhoudingsplichtige vennootschap in art. 1 lid 1 Wet DB 1965. Bij gebreke aan het doortrekken van de symmetrische benadering naar de dividendbelasting, kan het dus zo zijn dat een niet-vergelijkbare in het buitenland gevestigde rechtsvorm anders wordt geclassificeerd voor de dividendbelasting dan voor de vennootschapsbelasting.⁴⁷ Dit betekent vooralsnog dat de symmetrische benadering in de dividendbelasting alleen geclausuleerd mogelijk blijft (zie art. 4 lid 9 en lid 10 Wet DB 1969). In onze optiek zou het beter zijn om de symmetrische benadering als algemeen uitgangspunt te nemen (voor alle rechtsvormen). Hierdoor worden de complexe bepalingen in art. 4 lid 9 en 10 Wet DB 1965 overbodig en is slechts voor misbruik in situaties met reverse hybrids een separate bepaling nodig.⁴⁸

3.3.3. Outbound situatie: deelnemingsvrijstelling

De uitwerking van de voorgestelde symmetrische methode wordt nader geregeld voor outbound situaties waarin een binnenlands belastingplichtig lichaam een belang heeft in een niet-vergelijkbare rechtsvorm die ofwel in Nederland is gevestigd ofwel in het buitenland. Art. 13 lid 2 onderdeel d Wet VPB 1969 ziet op belangen in in Nederland gevestigde niet-vergelijkbare rechtsvormen en 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;”

Aan art. 13 lid 2 Wet VPB 1969 wordt voorts 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.”

Met deze bepaling wordt de symmetrische methode doorgetrokken naar de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Dit betreft echter enkel situaties waarin het een niet-vergelijkbare rechtsvorm betreft die in het buitenland niet-transparant is. Bij een 5% gerechtigdheid, kan dan, *inter alia*, de deelnemingsvrijstelling worden toegepast. Om de huidige knelpunten omtrent toepassing van het 5%-criterium bij partieel onderworpen (niet-vergelijkbare) buitenlandse rechtsvormen zoals de KGaA in de toekomst te voorkomen, zou ons inziens de symmetrische benadering moeten worden toegepast ‘indien en voor zover’ de buitenlandse rechtsvorm in het andere land is onderworpen.⁴⁹

⁴⁶ In het verleden is door de staatssecretaris voor mismatches in de outbound situatie goedkeurend beleid gepubliceerd. Voor reverse hybrids is aangegeven dat aan de onderworpenheidseis in de deelnemingsvrijstelling is voldaan, mits het Nederlandse lichaam buitenlands belastingplichtig is in het andere land, bijvoorbeeld door het hebben van een vaste inrichting. Zie het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 20 januari 2017, BLKB 2016/803M, *Stcrt* 2017, nr. 5003, onderdeel 1.11.1.4.

⁴⁷ Zie hierover ook het Besluit van 19 maart 1997, nr. IFZ97/204M (Infobulletin nr. 97/232). Alsmede het Besluit van 22 februari 2018, nr. 2018 -20130 (teruggaaf dividendbelasting).

⁴⁸ Voor een verdere uitwerking hiervan alsmede een tekstvoorstel voor een dergelijke anti-misbruikbepaling verwijzen wij naar het VWB-rapport (zie hoofdstuk 6, paragraaf 6.4.4.3, p. 208).

⁴⁹ Zie ook de suggesties van Stevens/Tuk in het VBW-rapport (Hoofdstuk 3, paragraaf 3.2.3.1, p. 72).

De Staatssecretaris merkt op dat de symmetrische methode zich in deze outbound situaties tevens uitstrekt tot transparante niet-vergelijkbare rechtsvormen. In die situaties zou Nederland ook op basis van de symmetrische methode de classificatie van de oprichtingsstaat moeten volgen zodat het inkomen in beginsel onder de reikwijdte van de objectvrijstelling valt. Echter, evenals bij de buitenlandse vennootschapsbelastingplicht, ontbreekt een wettelijke vastlegging: ons inziens dient een dergelijke wettelijke vastlegging nog te worden toegevoegd aan het Wetsvoorstel.

3.4. Ontbrekende elementen van de symmetrische classificatiemethode

Om de lacune in de vergelijkbaarheidsmethode op te lossen ten aanzien van niet-vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen alsmede het tegengaan van mismatches, kunnen wij ons vinden in de vaste methode in art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969. Wij zijn er een voorstander van om de vergelijkbaarheidsmethode als uitgangspunt te blijven hanteren en ook wettelijk vast te leggen.

In tegenstelling tot de Staatssecretaris zijn wij er voorts een voorstander van om de symmetrische methode in de buitenlandse belastingplicht te hanteren voor alle situaties waarin een mismatch ontstaat, niet slechts in situaties van niet-vergelijkbare rechtsvormen. Wij begrijpen de beperkte benadering van de Staatssecretaris niet omdat die afbreuk doet aan de doelstelling om mismatches in algemene zin te voorkomen.

In het VBW-rapport hebben wij een voorstel gedaan voor een wettelijke regeling gestoeld op de vergelijkbaarheidsmethode aangevuld met de symmetrische methode in de inkomstenbelasting die doorwerkt naar zowel de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting.⁵⁰ Bijkomend voordeel van een dergelijke systematische wijze van invoering is ook dat de complexe wetgeving in Afdeling 2.2a Wet VPB 1969 grotendeels overbodig zou worden. Die eenvoud zal zowel voor de belastingplichtigen als de belastingdienst een uitkomst zijn. Voorts zou met een dergelijke benadering alle mismatches worden voorkomen, niet slechts die met niet-vergelijkbare rechtsvormen, en worden ook mismatch-situaties opgelost waarbij natuurlijke personen zijn betrokken. Juist bij mismatch-situaties met natuurlijke personen gaat het vaak om hybride structuren die niet door de betrokken natuurlijke personen worden opgezocht en dubbele belasting veroorzaken. Eenvoud en in het geheel geen mismatches meer; het komt ons voor dat dit een (nieuwe) Staatssecretaris toch zou moeten aanspreken.

4. Conclusies en aanbevelingen

In deze bijdrage hebben wij twee deelthema's (de afschaffing van de open C.V. en de invoering van twee aanvullende classificatiemethoden) uit het consultatie-wetsvoorstel ter aanpassing van het fiscaal kwalificatiebeleid geanalyseerd en afgezet tegen de voorstellen van de VBW-commissie Personenvennootschappen. Onze conclusies en aanbevelingen kunnen – per deelthema – als volgt worden samengevat:

(i) Afschaffing open C.V.

Wij juichen de afschaffing van de open C.V. c.q. het criterium van de vrije overdraagbaarheid van harte toe, maar hebben in paragraaf 2 twee voorstellen gedaan om de wettelijke verankering van deze afschaffing te verbeteren. In de eerste plaats stellen wij voor om het begrip “vennootschappen welke kapitaal in aandelen is verdeeld” uit zowel art. 2 als art. 3 Wet VPB 1969 te schrappen (of in elk geval wettelijk te verduidelijken dat na invoering van dit Wetsvoorstel alle Nederlandse personenvennootschappen (en buitenlandse equivalenten) – ongeacht of hun kapitaal in participaties is verdeeld – altijd als fiscaal transparant worden aangemerkt). In de tweede plaats stellen wij voor om de vergelijkbaarheidsmethode als hoofdmethode voor de classificatie van buitenlandse rechtsvormen wettelijk in art. 2 en 3 Wet VPB 1969 te verankeren.

⁵⁰ Zie Hoofdstuk 6, paragraaf 6.4.4.3, p. 202 - 2010 van het VBW-rapport.

In het Wetsvoorstel is het voorstel van de VBW-commissie Personenvennootschappen om de opsomming van lichamen in art. 2 en 3 Wet VPB 1969 te synchroniseren, niet opgenomen. Wij zien geen reden om dit voorstel dat de sinds lange tijd onderkende manco's in de vormgeving van de subjectieve vennootschapsbelastingplicht verder wegneemt, niet in dit Wetsvoorstel mee te nemen en stellen voor om dat voorstel alsnog toe te voegen aan het Wetsvoorstel (tenzij uiteraard ons voorstel wordt omarmd om voor de buitenlandse belastingplicht over te stappen op de algehele symmetrische methode – zie ook hierna).

(ii) *Introductie twee aanvullende classificatiemethoden*

De aanvulling van de vergelijkbaarheidsmethode voor de classificatie van buitenlandse rechtsvormen met de vaste methode en de symmetrische methode voor niet-vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen die in respectievelijk buiten Nederland zijn gevestigd, waarderen wij eveneens positief. Wel dient naar onze mening in de toelichting op het Wetsvoorstel te worden verduidelijkt wanneer sprake is van een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Tevens zou wat ons betreft de toelichting nader moeten ingaan op de EU-houdbaarheid van deze twee aanvullende classificatiemethoden. Met betrekking tot de wettelijke vormgeving van de vaste classificatiemethode ontbreken onzes inziens twee punten: (i) het opnemen van een inhoudingsplicht voor de niet-vergelijkbare rechtsvormen genoemd in art. 2 lid 1 onderdeel h Wet VPB 1969 in de dividendbelasting en de geconditioneerde bronbelasting, en (ii) de uitbreiding van de aanmerkelijk-belangregeling voor "aandelen" in deze niet-vergelijkbare rechtsvormen. Ook bij de symmetrische methode ontbreekt een flankerende bepaling in de Wet DB 1965. Verder verdient het onzes inziens aanbeveling om de wettelijke vastlegging van deze methode aan te vullen voor de niet-vergelijkbare rechtsvormen die in het land van oprichting als fiscaal transparant worden aangemerkt. Hoewel de toelichting duidelijk maakt dat de symmetrische methode ook in die gevallen dient te worden toegepast, ontbreekt een wettelijke bepaling. Tot slot hebben wij voorgesteld om bij de symmetrische methode niet aan te sluiten bij de staat van oprichting, maar bij de staat waar de niet-vergelijkbare, buitenlandse entiteit is gevestigd.

Met het opnemen van de symmetrische classificatiemethode voor buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvormen is – wat ons betreft – een eerste stap gezet naar het verder uitbreiden van deze classificatiemethode voor alle buitenlandse rechtsvormen, ook ten aanzien van hybride entiteiten waarin natuurlijke personen deelnemen. Deze uitbreiding neemt alle mismatches weg, pakt het probleem bij zijn eigenlijke oorzaak aan, en leidt tot een aanzienlijke vereenvoudiging van de inmiddels uiterst complex geworden anti-misbruikwetgeving. Wij roepen dan ook de (nieuwe) Staatssecretaris op om in het Wetsvoorstel deze logische vervolgstap meteen mee te nemen.