

Van: mr. J.P.D. Viergever en mr. P.W. Hofman

Onderwerp: Commentaar op het concept wetsvoorstel Aanpassing Kwalificatiebeleid rechtsvormen

Datum: 23 april 2021

Commentaar op het concept wetsvoorstel Aanpassing Kwalificatiebeleid rechtsvormen

Met belangstelling maar ook met verbazing en onbegrip hebben wij kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (hierna 'het wetsvoorstel').

Verbazing vooral omdat het kabinet sinds 15 januari 2021 demissionair is, en het in die capaciteit niet past wetsvoorstellen met zo'n fundamentele impact ter consultatie voor te leggen. Het komt ons voor dat het kabinet hier eigenlijk geen rol heeft, maar het Ministerie van Financiën op eigen initiatief deze consultatie heeft ingezet. Ook wekt het de indruk dat het wetsvoorstel er 'hoe dan ook' komt, ongeacht hoe de verkiezingen zouden uitpakken of wat er in een nieuw regeerakkoord staat. Wij constateren dat het huidige demissionaire kabinet geen mandaat heeft om welk niet-urgent wetsvoorstel dan ook in te dienen. Het ter consultatie leggen van dit wetsvoorstel achten wij dan ook staatsrechtelijk onjuist. Ook het Ministerie van Financiën zou na de Toeslagenaffaire moeten reflecteren op haar eigen handelen en of dat rechtens juist is. Dit wetsvoorstel (en ook in deze vorm) ter consultatie leggen is dat niet.

Onbegrip ook door de keuzes die gemaakt zijn ten aanzien van de thema's die in het wetsvoorstel geregeld, en met name niet geregeld zijn. Het wetsvoorstel is in veel opzichten onaf en incompleet (inkomstenbelasting, overdrachtsbelasting, geen overgangsrecht fonds voor gemene rekening). Dat lijkt, gezien de toelichting, een politieke keuze te zijn. Ook dat past een demissionair kabinet niet.

Wij realiseren ons dat het toestemmingsvereiste bij samenwerkingsverbanden al vele jaren onderwerp van discussie is geweest. Waar de Belastingdienst en het Ministerie hieraan in de afgelopen 25 jaar bleven vasthouden in verschillende besluiten, in weerwil van de internationale fiscale realiteit, is men nu kennelijk klaar om de draai te maken. Het rapport nr. 260 van de Vereniging voor Belastingwetenschap ('Belastingheffing van personenvennootschappen') alsmede de wetgeving als gevolg van BEPS om hybride mismatches tegen te gaan, zullen deze draai mede mogelijk hebben gemaakt. De toelichting vermeldt een onderzoek van het Ministerie van Financiën op grond waarvan duidelijk zou zijn geworden dat Nederland internationaal uit de pas loopt met het toestemmingscriterium. Die opmerking getuigt van ongepaste wereldvreemdheid; het is in de internationale fiscale praktijk al jaren bekend dat Nederland met het toestemmingsvereiste als criterium voor de fiscale kwalificatie van samenwerkingsverbanden alleen staat. Niet voor niets heeft

Nederland destijds een voorbehoud gemaakt ten aanzien van het toepassen van het OESO-rapport inzake de fiscale behandeling van partnerships uit 1999. Ook wordt in de 'Notitie fiscaal verdragsbeleid' van 29 mei 2020 met geen woord gerept over aanstaande wijzigingen op dit vlak, en dat is nog geen jaar geleden. Op zichzelf is het toe te juichen dat de draai gemaakt wordt. In het genoemde rapport wordt ook voor afschaffing van het toestemmingsvereiste voor de toetsing van samenwerkingsverbanden gepleit, evenwel onder passende overgangswetgeving. Dat laatste ontbreekt in het wetsvoorstel. Onbegrijpelijk is ook de wijze waarop in het wetsvoorstel het fonds voor gemene rekening 'onder de bus gegooid wordt'. Hiervoor ontbreekt een degelijke, logische onderbouwing. Tevens ontbreekt elke overgangsregeling.

Commentaar

1 Samenhang met andere wetsvoorstellen

In het voorstel ontbreekt een samenhang met het eveneens ter consultatie aangeboden wetsvoorstel 'ATAD2, deel 2' inzake hybride mismatch entiteiten. Ook ontbreekt een samenhang met het wetsvoorstel 'Modernisering personenvennootschappen' waarin het civielrechtelijke kader van personenvennootschappen wordt aangepast. Zonder een weloverwogen beschouwing over de samenhang van deze wetsvoorstellen en het voorstel dat nu ter consultatie is aangeboden, ontstaat een lappendeken aan regelgeving die per onderdeel bepaalde politieke doelen wellicht wel bereikt, maar in het rechtsverkeer vele jaren hun schaduw vooruitwerpen als gevolg van het ontbreken van een onderlinge samenhang.

2 Andere samenwerkingsverbanden dan een open CV

Ten aanzien van samenwerkingsverbanden is slechts een overgangsregeling voor de open CV opgenomen. Op basis van de arresten BNB 1978/13 en BNB 1990/5 kunnen ook andere binnenlandse samenwerkingsverbanden als een vof of een maatschap voor de belastingheffing als een kapitaalvennootschap behandeld worden. Hiervoor is nu geen overgangsregeling opgenomen. Uit de in het wetsvoorstel gekozen systematiek volgt dat ook een vof of maatschap vanaf 2022 niet meer als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting kunnen worden behandeld. Voor deze entiteiten die tot dusver belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting volgt eindafrekening over alle stille reserves. Een overgangsregeling is hiervoor op zijn plaats.

3 Effect op heffing over belangen in buitenlandse samenwerkingsverbanden

Als gevolg van het wetsvoorstel zal in veel gevallen over de meerwaarde in belangen in buitenlandse samenwerkingsverbanden die onder het wetsvoorstel als transparant worden aangemerkt, maar nu als niet-transparant worden aangemerkt, moeten worden afgerekend, ofwel met vennootschapsbelasting, dan wel met aanmerkelijk belangheffing in box 2. Weliswaar wordt voor een aantal situaties de mogelijkheid geboden het belang te herstructureren en bestaat er een mogelijkheid tot uitstel van betaling, maar deze zullen in een aantal gevallen geen soelaas bieden, zeker niet waar het een minderheidsbelang in een samenwerkingsverband betreft. Veelal bestaan er contractuele beperkingen ten aanzien van de overdraagbaarheid (al dan niet in lijn met het toestemmingscriterium

van artikel 2, lid 3, letter c AWR) en die herstructurering kan in het andere land tot belastingheffing leiden. Het wetsvoorstel houdt hier onvoldoende rekening mee. Tevens missen we een melding over het beleidsbesluit van 11 december 2009 van de Staatssecretaris van Financiën inzake de kwalificatie van rechtsvormen. We gaan ervan uit dat dit besluit vervalt, maar het lijkt ons zinvol dit expliciet te benoemen.

4 Inkomstenbelasting, mismatch tussen IB en vpb bij buitenlandse entiteiten.

Voor de heffing van de vennootschapsbelasting zijn in de toelichting op het conceptwetsvoorstel de twee methodes genoemd op grond waarvan entiteiten, al dan niet naar buitenlands recht opgericht, worden gekwalificeerd. Er is geen koppeling meer vanuit de AWR, dan wel naar of vanuit de Wet op de inkomstenbelasting 2001. Dit kan in voorkomende gevallen tot onduidelijkheden en ook nieuwe mismatches leiden. De kwalificatie voor de heffing van vennootschapsbelasting werkt immers niet door naar bijvoorbeeld de aanmerkelijkbelangregeling. Dit is een serieus gebrek in het ter consultatie aangeboden conceptwetsvoorstel.

Overigens is dit een meer fundamenteel gebrek in dit wetsvoorstel. De aanpassing van de kwalificatiemethodes lijkt zich uitsluitend tot de Wet Vpb te beperken, terwijl er veel verbanden zijn met andere wetgeving. Het lijkt ons logischer om die kwalificatieregeling in de AWR op te nemen in plaats van in de Wet Vpb.

5 Anti-box-hopbepaling qua uitlooptermijn van 18 maanden

In artikel 2.14, derde lid letter d Wet op de inkomstenbelasting 2001 is, als onderdeel van de anti-box-hopwetgeving, een 18-maandstermijn genoemd. Voor entiteiten die in de 18 maanden voorafgaand aan de invoeringsdatum van het wetsvoorstel zijn opgericht, is het niet mogelijk de 18-maandstermijn vol te maken. De participanten in een dergelijk fonds zullen dus ook in 2021 getroffen worden door deze bepaling en alsnog box 3 heffing verschuldigd zijn. Dit is in strijd met artikel 4 Wet Algemene Bepalingen. Een wettelijk geregelde overgangsmaatregel zou op zijn plaats zijn.

6 Stapelstructuren

Als gevolg van de gewijzigde kwalificatiesystematiek zou bij met name internationale, zogeheten stapelstructuren het omgekeerde kunnen gebeuren: ergens in de keten kan een entiteit zijn opgenomen die op basis van de huidige systematiek als transparant wordt aangemerkt, en onder de nieuwe systematiek als een vennootschap. Op dat moment kan dat ook een geforceerde afrekening en onbedoelde fiscale gevolgen hebben. Tot nog toe waren deze structuren erop gericht te voldoen aan de zogeheten 'stapelresolutie', maar nu er een ander beoordelingskader komt kan dat nogal wat gevolgen hebben voor de manier waarop inkomen in dit soort structuren in de heffing wordt betrokken. Dit soort structuren is veelal voor een beperkte periode opgezet en als er gedurende de looptijd van zo'n structuur een afrekening komt kan dat dubbele heffing tot gevolg hebben.

7 Dividendbelasting

In artikel VI is de fictie opgenomen dat de open CV onmiddellijk voorafgaande aan de inwerkingtreding van het wetsvoorstel geacht wordt alle bezittingen en schulden aan de vennoten en dat zij ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. Voor de vennootschapsbelasting wordt daarmee de eindafrekening bij de open CV geforceerd. Hier zou ook een bepaling passen dat deze ‘overdracht’ niet een voor de heffing van de dividendbelasting belastbare opbrengst vormt. Per eind 2021 is de open CV immers nog inhoudingsplichtige voor de heffing van dividendbelasting.

8 Overdrachtsbelasting

In de herstructureringsfaciliteit voor de open CV ontbreekt een regeling voor de heffing van de overdrachtsbelasting. In geval via een open CV vastgoed wordt gehouden (of in een maatschap op aandelen) en dat belang wordt gefacilieerd geherstructureerd op de wijze zoals nu in het wetsvoorstel voorzien, dan zal de verkrijgende holdingmaatschappij mogelijk verkrijger zijn van economische eigendom van onroerende zaken. Dat is een belastbaar feit op basis van artikel 2, lid 2 Wet belastingen van rechtsverkeer. Het past om indien een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting het gevolg is van gewijzigde wetgeving of gewijzigd beleid terwijl te uiteindelijk belanghebbende niet wijzigt, hiervoor een vrijstelling te verlenen.

9 Clawbacktermijnen Uitvoeringsbesluit Belastingen van Rechtsverkeer

De open CV is genoemd als concernvennootschap bij bijvoorbeeld de interne reorganisatievrijstelling in artikel 5b, negende lid Uitvoeringsbesluit Belastingen van Rechtsverkeer. Als de open CV niet meer als vennootschap aangemerkt wordt, kan in bepaalde situaties ook de in dat artikel genoemde driejaarstermijn niet meer worden volgemaakt ter behoud van de vrijstelling. Dit vinden wij een serieus gebrek in het voorliggende wetsvoorstel. Dit hiaat is eenvoudig op te lossen door in artikel 5b, lid 9, Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer op te nemen dat de CV als hoofd van een concern kan kwalificeren. In feite hoeft alleen het woordje ‘open’ worden verwijderd.

10 Termijn voor verzoek

Het is gebruikelijk dat bepaalde verzoeken om toepassing van bepaalde regelingen nog kunnen worden gedaan in een laat stadium, in ieder geval voordat de aanslag onherroepelijk vaststaat. In de voorgestelde regeling wordt de termijn voor het verzoek beperkt tot 2022 of, als dat eerder is, het indieningsmoment van de aangifte inkomstenbelasting. Dit wijkt af van de geldende praktijk. Het argument dat de aangifte dan niet meer hoeft te worden aangepast lijkt een tegemoetkoming aan de belastingplichtige maar is dat niet. Het is nu ook mogelijk om na indiening van de aangifte inkomstenbelasting bij gewijzigde keuzes een nieuwe aangifte in te dienen zolang de aanslag nog niet is vastgesteld. De termijn van 31 december 2022 zal in veel gevallen te snel komen omdat de ervaring leert dat veel jaarrekeningen over 2021 dan nog niet beschikbaar zijn. Gezien de reikwijdte van dit

voorstel ligt het meer voor de hand dat de keuze uiteindelijk gemaakt dient te worden voordat de aanslag onherroepelijk vaststaat.

11 Fonds voor gemene rekening

Onbegrip hebben wij vooral over de afschaffing van de mogelijkheid om het open fonds voor gemene rekening (OFGR) aan te gaan binnen de familiesfeer. In de toelichting op het wetsvoorstel wordt expliciet vermeld dat deze fondsen gebruikt worden voor 'box-hoppen' en 'anonimiseren' en dat dat aanleiding is om het OFGR binnen de familiesfeer onmogelijk te maken.

Ten aanzien van het box-hoppen geldt dat het onmogelijk maken van een OFGR in de familiesfeer dat op zichzelf niet tegengaat. Er zijn voldoende alternatieven beschikbaar die box-hoppen kunnen faciliteren. In het licht van het strijd van de box 3 heffing met Artikel 1, lid 1 Eerste Protocol zoals de Hoge Raad dat heeft geoordeeld, is wat ons betreft box-hoppen volstrekt legitiem. Mensen met een vermogen van meer dan € 50.000 (of € 100.000 voor gehuwden) worden niet alleen geconfronteerd met de box 3 heffing van tussen de 0,8% en 1,83%, maar ook met negatieve rente die door de banken berekend wordt. De Rabobank rekent de negatieve rente al vanaf een saldo van € 100.000. Op een vermogen van € 1.000.000 wordt jaarlijks zo € 22.000 ingeteerd, alleen door rente en belastingheffing. Switchen naar box 2 is de enige mogelijkheid om risicoavers het vermogen aan te houden zonder belasting te betalen over een forfaitair bepaald inkomen dat er niet is. Box 3 is qua karakter nadrukkelijk geen vermogensbelasting (dit is zo bij de invoering en daarna herhaaldelijk bevestigd) en als niet meer naar box 2 geswitcht kan worden zonder het opgeven van de privacy van de belanghebbende, wordt het feitelijk wel een vermogensbelasting. Dat lijkt ons in strijd met de achtergrond van het huidige belastingstelsel. Een overheid zou zich niet van fiscale instrumenten moeten bedienen die voor andere doeleinden zijn ontworpen, of in de loop van de tijd een ander effect teweegbrengen dan waarvoor de regeling ontworpen is.

Ook rijst de vraag of ook het VBI regime als onwenselijk wordt geacht. Immers, de wet regelt dat dit regime op verzoek van toepassing is op onder meer een Open FGR. Veel beleggende particulieren brengen hun vermogen onder in een dergelijke Open FGR / VBI. Als dit vanwege het boxhoppen onwenselijk is, dan zou het onlogisch zijn alleen de Open FGR onmogelijk te maken en de route via een NV open te laten. Het is voor de praktijk wenselijk om hier duidelijkheid over te verschaffen. Als dit wetsvoorstel daadwerkelijk zou worden ingevoerd, zullen Open FGR structuren worden geherstructureerd. Het zou voor de praktijk pijnlijk zijn als het VBI regime uiteindelijk ook zou worden aangepast nadat de Open FGR structuren zijn omgezet in een NV / VBI.

Een ander thema is 'anonimiseren'. De vraag is wat nu precies het probleem is van anonimiseren. Voordat dit 'en passant' in een wetsvoorstel wordt opgenomen, past het om hier een diepgaande discussie over te voeren zodat het parlement hierover een fundamentele keuze kan maken.

In artikel 10 van de Grondwet en artikel 8 van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens is de bescherming van de persoonlijke levenssfeer gegarandeerd, behoudens voor zover de wet daarvoor uitzonderingen biedt. Artikel 47 AWR is zo'n uitzondering, en die is ook gerechtvaardigd in het licht van een juiste belastingheffing. Deze informatiestroom bevindt zich echter nog steeds binnen het verkeer tussen de individuele burger en de overheid. Iemand met een banksaldo van € 500.000 ziet zijn saldo door de bank gerapporteerd via de renseignering of CRS en de Belastingdienst stelt, na het doen van

aangifte, de aanslag met behulp van die informatie vast. De informatie wordt voor dat doel verzameld en gebruikt. Tot zover een legitieme inbreuk op het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer die met passende wetgeving wordt gewaarborgd.

In het publieke debat ontstaat, mede door overwegingen als in het onderhavige wetsvoorstel, een sfeer alsof 'anonimiseren' hetzelfde zou zijn als 'frauderen'. Zoals in de toelichting van het onderhavige wetsvoorstel is opgenomen, is hiervan echter geen sprake. Het gaat juist niet om het ontgaan van Nederlandse belastingheffing (afgezien van eventueel box-hoppen, maar de vraag is of hiermee belasting wordt ontweken) maar om het beschermen van de persoonlijke levenssfeer. Door het ontnemen van de mogelijkheid om vermogen in een OFGR te structureren dwingt dit (demissionaire!) kabinet vermogenden meer en meer om hun vermogen onder te brengen in entiteiten die wel een publicatieplicht hebben, dan wel hun heil te zoeken in naar buitenlands recht opgerichte entiteiten. Daarmee wordt de omvang van hun belegd vermogen voor niet belanghebbenden publieke informatie. De vraag is welk publiek belang hiermee gediend is. Fiscale compliance kan, gezien de opmerking die ook in de toelichting is gemaakt, niet het doel zijn. Daarbij is in 2020 de Leidraad FATCA/CRS aangepast waardoor ook het fonds voor gemene rekening (open of besloten) als FI aangemerkt moet worden en dus een eigen rapportageplicht heeft. Dit geldt overigens ook voor andere beleggingsvennootschappen. In internationaal verband is er dus geen reden om het fonds als een fraudegevoelige rechtsvorm aan te duiden.

Het fonds voor gemene rekening is opgenomen op de lijst van entiteiten waarvoor het UBO-register gaat gelden. Ook vanuit dat perspectief is er geen reden het open fonds in familiesituaties niet toe te staan. Het gaat er niet om dat deze personen bekend worden in een register, maar wel wat de omvang van hun vermogen is.

Aan deze thematiek ligt de fundamentele vraag ten grondslag aan wie controle op fiscale compliance bestuursrechtelijk is opgedragen. Naar onze mening is dat uitsluitend de Belastingdienst die daarvoor ook de daartoe benodigde middelen moet hebben. Financiële instellingen hebben in de tussentijd een belangrijkere rol gekregen bij het rapporteren van vermogen en inkomen van particulieren. Andere personen spelen in het thema fiscale compliance in de verhouding tussen overheid en burger geen rol. Er is dan ook geen reden om 'anonimiseren' als een fiscaal probleem te duiden. Dat is het ook niet.

Een maatschappelijk probleem is het evenmin. Waarom zou iemand met vermogen op een bankrekening wel op bescherming van de persoonlijke levenssfeer mogen rekenen, maar iemand die vermogen in een vennootschap heeft niet? Een beleggingsvennootschap of fonds neemt niet deel aan het economisch verkeer, dus er is ook geen ander belang dat met openbaarheid gediend is. Het UBO-register maakt al meer inbreuk op de persoonlijke levenssfeer dan wat ons betreft gerechtvaardigd is. Het zou het demissionaire kabinet sieren als het niet zwicht voor de populistische druk om vermogenden minder rechtsbescherming te bieden, simpelweg omdat zij vermogend zijn.

Met het afschaffen van de mogelijkheid om familievermogen in een OFGR onder te brengen dwingt het demissionaire kabinet vermogenden om ofwel box 3 heffing te betalen waarvan de rechtmatigheid allerminst vaststaat, of in een poging die te vermijden, informatie over de omvang en samenstelling van hun vermogen publiek te maken via de publicatieplicht van vennootschappen op basis van boek 2 BW. Dit zien wij als een indirecte inbreuk op het recht op de persoonlijke levenssfeer als neergelegd in artikel 10 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. Hiervoor bestaat geen (fiscale of maatschappelijke) rechtvaardiging. Het onvermogen van de wetgever om een adequate box 3 heffing te ontwerpen mag niet tot gevolg hebben dat vermogenden dan maar

hun privacy moeten opgeven om een onrechtmatige heffing te vermijden.

Los van bovenstaande achten wij het ook niet gepast om geen overgangsmaatregelen te treffen zoals die voor de open CV wel zijn getroffen. Kennelijk zijn vermogenden vogelvrij en spelen zaken als rechtszekerheid, rechtmatigheid en privacy geen rol meer. Het is wellicht een te kleine groep om zich op het Malieveld te melden, maar dat geeft de wetgever geen vrijbrief zomaar ineens te heffen als het zo uitkomt.

Afsluiting

De opstellers van die conceptwetsvoorstel hebben er blijk van gegeven ofwel het fiscaaltechnische speelveld van de personenvennootschappen onvoldoende te overzien, dan wel om politieke redenen een uiterst ruwe regeling te willen treffen. In beide gevallen is dat onbegrijpelijk en onwenselijk. Op zichzelf beschouwd is de doelstelling om een einde te maken aan het toestemmingscriterium, zeker ook in het internationale kader niet verkeerd, maar wel de wijze waarop dat nu wordt vormgegeven. Op veel onderdelen is het wetsvoorstel onaf en te ruw.

We hebben vooral veel moeite met het schrappen van de mogelijkheid om de Open FGR als familiefonds in te richten. Dit is ten eerste onnodig. De zinsnede die deze mogelijkheid voorkomt, is een dissonant in het voorgestelde artikel 2, lid 3, Wet Vpb. De alinea 'behoudens indien de bewijzen van deelgerechtigdheid (..) 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' kan eenvoudig worden geschrapt.

Ten tweede ontbreekt een gefundeerde onderbouwing. Voor zover ons bekend is dit de eerste keer dat een kabinet de mogelijkheid om privacy te waarborgen ter discussie stelt. Dit behoeft een fundamentele technische en parlementaire discussie en een duidelijke toelichting van de zijde van de wetgever.

Tenslotte schiet het schrappen van de Open FGR als familiefonds als middel om boxhoppen en anonimiseren zijn doel voorbij. Zowel voor boxhoppen als voor anonimisering bestaan diverse alternatieven, ook als dit voorstel tot wet verheven wordt.