

Notitie

Aan

Ministerie van Financiën

Kopie

-

Van

Flynth adviseurs en accountants B.V.

Datum

23 april 2021

Onderwerp

Reactie consultatiedocument aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Geachte dames en heren,

Flynth adviseurs en accountants B.V. (hierna; 'Flynth', 'wij', 'ons' en/ of 'onze') heeft met belangstelling kennisgenomen van het consultatiedocument aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen. Hierbij willen wij graag gebruik maken van de geboden mogelijkheid om in het kader van de consultatieronde te reageren.

Onze reactie is enerzijds van technische aard, anderzijds ziet zij op de in de MKB- praktijk voorkomende situaties die door dit wetsvoorstel naar onze mening – meer dan beoogd – worden geraakt. Een aantal van de opmerkingen van technische aard raken ook het eerder verschenen consultatievoorstel belastingmaatregel omgekeerde hybride lichamen (ATAD2). Flynth heeft ter zake van die consultatie geen reactie bij uw Ministerie ingediend. De opmerkingen in het onderhavige document die dat betreffende wetsvoorstel raken dienen geenszins als een 'verlate' reactie te worden beschouwd, edoch kunnen niet los worden gezien van de opmerkingen ten aanzien van het voorgelegde conceptwetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.

Voor de leesbaarheid van dit document hebben wij een aantal termen en begrippen verkort weergegeven. Het betreft:

- Open Commanditaire Vennootschap (OCV)
- Open Fonds voor Gemene Rekening (OFGR)
- Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB)
- Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB)
- Wet op belastingen van Rechtsverkeer 1970 (Wet BRV)
- Anti-Tax Avoidance Directive 2 (ATAD2)

Inleiding

Het wetsvoorstel heeft als doel om een einde te maken aan 'hybride mismatches' die ontstaan doordat bepaalde rechtsvormen in het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid afwijkend worden behandeld van dat in andere landen. Het voorstel beoogt dan ook om internationale 'hybride mismatches' tegen te gaan. De uitwerking gaat echter veel verder dan dat en gaat voorbij aan het doel daar een oplossing voor te vinden, terwijl het gesignaleerde probleem niet volledig wordt opgelost en met dit voorstel het binnenlandse gebruik van deze rechtsvormen onmogelijk wordt maakt. Naar onze mening kan gesproken worden van een discrepantie tussen de doelstelling en de gekozen oplossing. Ons belangrijkste advies is een integrale herziening van het wetsvoorstel zodat uitsluitend de internationale 'hybride mismatches' hierdoor worden opgelost.

De belangrijkste knelpunten van dit wetsvoorstel zijn:

- een OCV achtige constructie is nog steeds mogelijk, maar nu met gebruik van buitenlandse rechtsvormen;
- de internationale mismatches als gevolg van kwalificatieverschillen tussen landen blijven bestaan doordat buitenlandse rechtsvormen daarvoor zullen worden gebruikt dan wel voor de OCV in de plaats komen;
- ‘Box-hoppen’ (zo daar al sprake van zou zijn) met fondsen voor gemene rekening wordt niet beperkt maar juist aangewakkerd;
- er is onvoldoende aandacht voor de positie van de beherende vennoot in een OCV;
- er is – ten onrechte – niet voorzien in overgangsrecht voor bestaande OFGR’s;
- de administratieve lastendruk voor – met name – binnenlandse structuren wordt onderschat. Deze zouden volgens het integraal afwegingskader voor bedrijven en burgers beperkt zijn maar dit wordt verder niet onderbouwd;
- het voorstel geeft ook geen indicatie van het fiscale en financiële belang voor de schatkist;
- er is geen aandacht besteed aan de gevolgen voor volledig binnenlandse structuren die eigenlijk geen doel zouden zijn van het wetsvoorstel maar hierdoor wel onevenredig zwaar worden getroffen;
- de tijd die resteert van het tijdstip van indienen van het Wetsvoorstel bij het Parlement tot de beoogde datum van ingang van de maatregelen (1-1-2022) is voor belastingplichtigen te kort om de fiscale en financiële nadelige gevolgen te kunnen beperken.

Flynth adviseert dan ook een integrale herziening van het onderhavige concept wetsvoorstel zodat het uiteindelijke wetsvoorstel niet meer de geconstateerde “overkill” van het huidige concept wetsvoorstel bevat.

Inhoudelijke reactie

Onze inhoudelijke reactie is opgebouwd rondom de volgende onderwerpen:

1. Internationaal
2. OCV
3. OFGR
4. Overige wet-technische reacties

1. Internationaal

Wij constateren dat het wetsvoorstel is ingegeven vanuit de bij de Parlementaire behandeling van de in de VPB opgenomen hybridemismatchmaatregelen die volgen uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking¹ (ATAD2)² opgekomen wens om het bestaande Nederlandse kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen te hervormen; dit met als doel om de achterliggende oorzaak van hybride mismatches weg te nemen.

Het voorkomen van internationale hybride mismatches – situaties waarin een belastingvoordeel wordt behaald door gebruik te maken van verschillen tussen (vennootschapsbelasting)stelsels – zien wij eveneens als een belangrijk doel in de strijd tegen ongewenste belastingontwijking. Echter de wijze waarop hieraan in het onderhavige wetsvoorstel invulling is aangegeven leidt ertoe dat substantieel voorbijgegaan wordt aan de in door ATAD2 opgelegde implementatieverplichtingen. Internationale hybride mismatches worden reeds bestreken door bestaande wetgeving (Afdeling 2.2A; artikel 12a e.v. Wet

¹ SB 2019,508

² Anti Tax Avoidance Directive 2 (EU Richtlijn 2017/952 tot wijziging van EU Richtlijn 2016/1164 wat betreft hybride mismatches met derde landen)

VPB) alsmede door reeds eerder neergelegde (concept)wetsvoorstellen, waaronder de hiervoor weergegeven belastingmaatregel omgekeerde hybride lichamen (ATAD2), het Multilaterale Instrument, de door de Nederlandse overheid ingezette lijn in haar internationaal fiscaal verdragsbeleid op het vlak van antimisbruikbepalingen en in enige mate de Wet bronbelasting 2021 en het wetsvoorstel Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden. Deze middelen in combinatie met de in het onderhavige consultatiedocument opgenomen kwalificatiemethoden zijn voldoende om invulling te geven aan het doel daarvan. De nu gekozen methode waarin de vennootschapsbelastingplicht wordt beëindigd voor OCV's gaat het betreffende doel voorbij en raakt – nu in internationale verhoudingen deze rechtsvorm veel minder wordt gebruikt – meer dan evenredig nationale structuren waar geen sprake is van mismatches.

Het consultatiedocument “belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen (ATAD2) biedt reeds voldoende maatregelen om kwalificatieproblemen weg te nemen voor internationale structuren waarin de OCV wel deelneemt. De in het onderhavige consultatiedocument opgenomen OCV-maatregel leidt tot ongewenste onduidelijkheden – zeker – daar waar de betreffende OCV vervolgens als omgekeerde hybride lichaam wordt aangemerkt. Immers, alsdan wordt deze OCV geheel of gedeeltelijk vennootschapsbelastingplichtig en inhoudingsplichtige voor de Wet op de dividendbelasting 1965 en de Wet bronbelasting 2021. Onduidelijk is hoe moet worden omgegaan met de situatie dat na de in het onderhavige consultatiedocument weergegeven fictieve eindafrekening en het daarna kwalificeren als omgekeerde hybride lichaam moet worden omgegaan met de gevolgen van een dergelijke voorafgaande fictieve eindafrekening voor zowel de commanditaire – als de beherende vennoten.

Ten aanzien van het vorenstaande verwijzen wij – wellicht ten overvloede – naar pagina 9 van de reactie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het consultatiedocument belastingplichtmaatregel omgekeerde hybride lichamen (ATAD2) van 2 april 2021, en dan in het bijzonder naar de opmerking:

“De Open CV die per 1 januari 2022 een omgekeerde hybride lichaam wordt. Op basis van het voorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen eindigt deze Open CV direct vóór 1 januari 2022, met zowel eindafrekening voor de Open CV als bij de vennoten (commandieten en beherende vennoten), gevolgd door de inbreng in een omgekeerd hybride lichaam per 1 januari 2022. De Orde meent dat eindafrekening zowel voor de Open CV (via een in de plaats tredingsregel) als de beherende vennoten (via een inbrengfaciliteit á la artikel 14 Wet Vpb 1969) moet worden voorkomen omdat het belastbaar feit wordt veroorzaakt door de wetgever zelf en er overigens door het voortzetten van vennootschapsbelastingplicht geen claimverlies optreedt.”

Wij verzoeken u aan te geven hoe om dient te worden gegaan met sfeerovergangen waarbij de OCV tussentijds aangemerkt wordt als (volledig) omgekeerde hybride lichaam.

Tevens verzoeken wij u om een heroverweging van het uitsluiten van de OCV van de vennootschapsbelastingplicht. En daarvoor in de plaats te stellen het door middel van de zogenoemde symmetrische methode – ook bij de OCV – internationale kwalificatieverschillen te voorkomen. Hierdoor wordt beter aangesloten bij de regeling omtrent het omgekeerde hybride lichaam.

2. Open commanditaire vennootschap (OCV)

De keuze van het Ministerie om de vennootschapsbelastingplicht voor OCV's – met een verwijzing naar het bestrijden van internationale hybride mismatches – te beëindigen, leidt tot een substantiële overkill. In internationale structuren wordt vrijwel nimmer gebruik gemaakt van een OCV.

In nationale situaties dient de OCV vaak als een instrument voor de wens van belastingplichtigen van anonimisering van (grotere) vermogens, waarbij overigens geen

fiscale drijfveren aanwezig zijn en bovendien te allen tijde volledige transparantie wordt geboden aan de Belastingdienst. Er is dan ook geen reden om te veronderstellen dat hier sprake zou kunnen zijn van enig misbruik van deze rechtsvorm dat door dit voorstel zou moeten worden bestreden. Eerder, op vragen van Tweede Kamerlid Leijten (SP) antwoordde de toenmalige Staatssecretaris van Financiën, de heer Snel, dat hij geen aanleiding ziet om de wet te wijzigen met betrekking tot het gebruik van OCV's voor het anonimiseren van vermogen³. In het onderhavige wetsvoorstel wordt dit zonder nadere motivering losgelaten.

De in het wetsvoorstel weergegeven ficties om tot heffing te komen bij het vervallen van de vennootschapsbelastingplicht vormen een ongewenste verdere uitbreiding van het reeds grote aantal fictiebepalingen in de Wet VPB en Wet IB. Daarnaast kan het beëindigen van de vennootschapsbelastingplicht van de OCV leiden tot discussies met andere nationale overheden doordat Nederland eenzijdig heffing naar zich toe trekt. Wij zullen hier in het artikelsgewijze commentaar nader op ingaan.

Het opgenomen overgangsrecht omvat slechts het uitstel van een belastingheffing die reeds bestond. Daarbij bevat dit overgangsrecht ook nog ongelijkheden en onduidelijkheden, leidt het tot substantiële kosten voor belastingplichtigen en mist het verder aansluiting bij overige relevante belastingmiddelen, waaronder in het bijzonder de overdrachtsbelasting.

Het laten vervallen van het toestemmingsvereiste als kwalificatiemethode voor het wel of niet transparant zijn van de OCV leidt tot een aantal technische aanpassingen in de Wet VPB.

Zoals hiervoor aangegeven zijn wij het niet eens met het schrappen van de OCV als Vpb-plichtige rechtsvorm. De Wet VPB is van oorsprong 'gebouwd' op de Naamloze Vennootschap (hierna: de 'NV'). Dit uit zich onder meer in artikel 2 van de wet, waarin gelijkschakelingen zijn opgenomen voor rechtsvormen die overeenkomstige kenmerken hebben met de NV.

De OCV kent haar oorsprong in de commanditaire vennootschap op aandelen (hierna: CVOA'), welke laatste in 1975 is afgeschaft. De afschaffing destijds kwam voort uit de implementatie van de Eerste Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 9 maart 1969 inzake het vennootschapsrecht⁴. De OCV die voor de CVOA in de plaats is getreden is feitelijk gelijk aan deze oervorm. Fiscaalrechtelijk was reeds sinds 1893 duidelijk dat de CVOA op dezelfde wijze als de NV belast zou moeten worden gelet op hun overeenkomsten. De discussie omtrent het besloten en open karakter werd reeds gevoerd in de periode tussen 1893 en 1917 welke de grondslag vormt voor het tot op heden onderscheidend vermogen van de open- en besloten commanditaire vennootschap,

Het is dit verleden dat zorgt voor een kenbaar gebruik van de OCV in de nationale fiscale en civiele praktijk, een gebruik dat niet leidt tot onduidelijkheden en fiscale mismatches en invulling geeft aan een rechtsvormbehoefte daar waar de BV of NV minder praktisch is. In internationale structuren wordt de OCV minimaal gebruikt. Daarentegen worden juist veel buitenlandse hybride entiteiten gebruikt (waaronder die onder het Amerikaanse "check-the-box systeem").

Flynth verzoekt in te gaan op de economische, administratieve en budgettaire gevolgen voor belastingplichtigen, waaronder bestaande OCV's, OFGR's en hun achterliggende commanditaire vennoten en respectievelijke deelgerechtigden.

³ Tweede Kamer der Staten-Generaal, 2017-2018, nr. 2800, Aangangsel van de Handelingen, antwoord 7/8, gepubliceerd 19 juli 2018

3. Open fonds voor gemene rekening (OFGR)

Het uitsluiten van de zogenoemde “familiefondsen”, zijnde een OFGR dat wordt gebruikt voor het beheer van vermogen ten behoeve van een groep familieleden en aanverwanten, van de vennootschapsbelastingplicht vormt onderdeel van eerdergenoemde overkill.

Ten eerste heeft deze uitsluiting van het familiefonds niets te maken met de doelstelling om (internationale) ‘hybride mismatches’ tegen te gaan.

Ten tweede is de gebruikte argumentatie naar onze mening suggestief en gebaseerd op aannames.

Verder is onvoldoende oog voor de onevenredige gevolgen voor deze groep belastingplichtigen. Zij hebben in het verleden advies- en begeleidingskosten gemaakt voor de inrichting van een dergelijke fonds. Door het ontbreken van overgangsrecht kunnen zij geconfronteerd worden met onverwachte/ongewenste belastingheffing over stille reserves of kunnen aanwezige onverrekenbare verliezen in de toekomst niet meer worden verrekend. Zij dienen opnieuw aanzienlijke advies- en begeleidingskosten te maken om de structuur aan te passen.

Ten slotte staat voor deze groep participanten – als alternatief – nadrukkelijk de mogelijkheid van een besloten vennootschap open, zodat de eindsituatie fiscaal vergelijkbaar zal zijn met de huidige situatie. Zij worden door het wetsvoorstel gedwongen te box-hoppen van box 2 naar box 3 en weer terug naar box 2.

Het expliciet uitzonderen van fondsen waarvan 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, is disproportioneel voor het bestrijden van internationale hybride mismatches.

Met het wegstrepen van deze specifieke ‘familiefondsen’ wordt een ongemotiveerde belemmering opgeworpen voor deze niet- fiscaal gedreven beschermingsconstructies. Er zijn voldoende alternatieven aan te wijzen die minder ingrijpend zijn voor de betreffende belastingplichtigen. Flynth verzoekt om een nadere weging tussen dergelijke alternatieven (waaronder uitbreiding van de bijzondere vrijstelling van deponeringsverplichtingen en/ of gelijkschakeling van buitenlandse vergelijkbare rechtsvormen binnen het UBO-register of het komende Europese Centrale aandeelhoudersregister) en het uitzonderen van ‘familiefondsen’ van vennootschapsbelastingplicht.

De aanpassing in artikel 2 lid 3 onderdeel b betreffende het ‘familiefonds’ is disproportioneel voor het bestrijden van internationale hybride mismatches, leidt tot economische en financiële verzwaring en tot excessieve belastingdruk.

Flynth meent dat het uitzonderen van het ‘familiefonds’ van de vennootschapsbelastingplicht kan leiden tot een vlucht van vermogen naar andere landen in combinatie met het gebruik van buitenlandse vergelijkbare entiteiten. Dit lijkt ons niet de bedoeling van de wetgever.

Het ontbreekt in dit wetsvoorstel aan een toelichting op het uitsluiten van de zogenoemde familiefondsen. Er wordt verwezen naar noot 9, hetgeen slechts kan worden beschouwd als een persoonlijke mening van de opsteller van het consultatiedocument. Er wordt hier gesproken van gekunstelde structuren om te anonimiseren en om te ‘box-hoppen’, waarbij blijkens de noot de term box-hoppen verkeerd is begrepen.

Het participeren in een OFGR is volkomen legitiem. Het middel is perfect geschikt voor families en andere kleinere kringen die gezamenlijk willen beleggen. Deze groep wordt nu gedwongen gebruik te maken van bijvoorbeeld een besloten vennootschap. Dit brengt extra jaarlijkse kosten met zich mee door de verplichte jaarrekening en publicatie alsmede ten aanzien van de transacties via de notaris. Wij zien niet in wat het voordeel is van publicatie van de jaarcijfers van een familiefonds in het handelsregister. Deze familiefondsen opereren

juist niet actief in het maatschappelijk verkeer. Het is onduidelijk gebleven in het wetsvoorstel waarom aan deze praktijk een einde zou moeten worden gemaakt.

Het uitsluiten van familiefondsen doet niks af aan de mogelijkheid voor deze participanten om gebruik te kunnen maken van box 2 via aandelen in een BV. Zou de wetgever aan het gebruik van die rechtsvormen wat willen doen dan adviseren wij de onevenwichtige heffing in box 3 eindelijk aan te pakken, dan wel het verschil in belastingheffing met box 2 te verkleinen.

De familiefondsen worden door dit wetsvoorstel meer dan evenredig geraakt; zeker omdat niet wordt voorzien in overgangsrecht. Daarbij speelt mee dat de tijd tussen het uiteindelijk aannemen van het wetsvoorstel door het parlement en de ingangsdatum naar verwachting beperkt zal zijn. Betrokkenen bij een dergelijke rechtsvorm (dat geldt ook voor de OCV) kunnen tenslotte pas handelen wanneer duidelijk is dat het wetsvoorstel er daadwerkelijk zal komen en dat dit ook tot wet verheven zal zijn.

Wat knelt is de aannahme dat familiefondsen zijn ingegeven vanuit de behoefte om te 'box-hoppen' en ten aanzien van de anonimiseringsmotieven (zie hiervoor). Het onderhavige wetsvoorstel zal juist leiden tot een neiging van belastingplichtigen om te box-hoppen. De term 'anonimisering' sluit naar onze mening niet aan bij de realiteit, maar is vooral een bijkomstigheid. De oprichting van familiefondsen zijn vooral ingegeven door het verschil in fiscale behandeling in box 2 en box 3, alsmede het flexibele karakter ten opzichte van de BV en het niet van toepassing zijn van het jaarrekeningenrecht. Het is overigens niet in strijd met enige regel om de rechtsvorm te kiezen met de laagste belastingdruk.

Wij adviseren de wetgever daarom om dit onderdeel van het wetsvoorstel volledig te laten vervallen.

4. Overige wetstechnische reacties

Artikel I Wet op de vennootschapsbelasting 1969

A

In artikel 2 lid 3 onderdeel b wordt gesproken over de verplichting om "met regelmaat" de bewijzen van deelgerechtigdheid in te kopen of terug te betalen. Niet is gedefinieerd wat onder "met regelmaat" wordt verstaan. Aangezien het niet voldoen aan het met regelmaat inkopen of terugbetalen van bewijzen van deelgerechtigdheid leidt tot het einde van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is een goede definitie van het begrip "met regelmaat" noodzakelijk.

Verder maakt de wetgever hier gebruik van 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect'. Het ontbreken van een duidelijke invulling van dit begrip in combinatie met 'rechtens dan wel in feite' leidt tot rechtsonzekerheid.

Volgens Flynth zou een familiefonds nog steeds belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting moeten kunnen zijn wanneer de participaties aan iedereen kunnen worden vervreemd en deze familiefondsen daadwerkelijk een 'open' karakter hebben. Een toets op daadwerkelijk uitgevoerde transacties leidt tot rechtsonzekerheid en mogelijk zelfs tot willekeur. Bovendien zal dit mogelijk leiden tot meer rechtspraak over een thans voor de praktijk duidelijke rechtsvorm en bijbehorende fiscale behandeling.

Wij geven in overweging om omstandigheden op te nemen waarin het fonds voor gemene rekening dispensatie kan worden verleend als zij tijdelijk niet kan voldoen aan de voorwaarde van het regelmatig inkopen.

Het gebruik van het begrip "partner" in artikel 2 lid 3 onderdeel b leidt tot onduidelijkheid. Niet wordt aangegeven of hiermee wordt bedoeld de partner in de zin van artikel 5a Algemene wet inzake rijksbelastingen of dat een – voor de Wet VPB –

afzonderlijke invulling van het begrip geldt. Wij adviseren een duidelijke invulling van het begrip “partner” op te nemen in de Vpb.

Artikel III Wet bronbelasting 2021

Het vervallen van “open commanditaire vennootschappen” in artikel 1,2, eerste lid, onderdeel b, subonderdeel 3 Wet bronbelasting 2021 kan leiden tot rechtsonduidelijkheid ten aanzien van de OCV die ingevolge de regeling van het omgekeerde hybride lichaam als inhoudingsplichtige voor de onderhavige wet kan worden aangemerkt. Wij verzoeken derhalve om duidelijkheid hierin aan te brengen.

Artikel VI Fictiebepalingen

In artikel VI wordt in lid 1 aangegeven dat voor de toepassing van de Wet VPB de OCV geacht wordt *“haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijke personen die participeren in die vennootschap (beherende zowel als commanditaire vennoten)”*

Onduidelijk is waarom hier de beherende vennoot wordt genoemd. Aangezien de OCV voor de beherend vennoot transparant is, lijkt er in dat geval geen sprake te kunnen zijn van een overdracht van vermogensbestanddelen aan de beherend vennoot voor de toepassing van de Wet VPB.

Als met de zinssnede: *“haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijke personen die participeren in die vennootschap (beherende zowel als commanditaire vennoten)”* wordt bedoeld dat alle vennoten, inclusief de beherende vennoot, moeten afrekenen over de stille reserves, dan zou het op zijn plaats zijn om ook aan de beherende vennoot de mogelijkheid te bieden de fiscale winst door te schuiven. Overigens zijn we van mening dat dan een andere formulering gewenst zou zijn omdat voor de beherende vennoot immers al sprake is van transparantie, de term herwaardering zou meer op zijn plaats zijn bij de beherende vennoot.

De fictiebepaling met betrekking tot de schuldvordering op de OCV gaat voorbij aan het feit dat de schuldvordering niet alleen door de commanditaire vennoot is aangegaan maar door de vennoten in de OCV. Ook na beëindiging van de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting blijft de vordering bestaan. Reeds in 1958 is door de Hoge Raad uitgemaakt dat een personenvennootschap een schuld kan hebben aan een van de vennoten (HR 9 april 1958, nr. 13 523, BNB 1958/176). Er gaat derhalve geen belastingclaim verloren als de vordering voor dezelfde waarde als voor de inwerkingtreding van het voorstel op de balans blijft staan. Het is ons daarom onduidelijk wat de achterliggende gedachte is van het op de waarde in het economisch verkeer stellen van de vordering die de commanditaire vennoot heeft op de OCV.

Daarnaast krijgen wij de indruk dat bij de fictiebepalingen van artikel VI lid 2 en 3, welke zien op de overdracht van de schuldvordering van de commanditaire vennoot op de OCV tegen de waarde in het economisch verkeer onvoldoende aandacht is besteed aan de discussie die zich kan voor doen in het kader van jurisprudentie over de leningen met een onzakelijk debiteurenrisico (ODR). Tot slot zal de bepaling in lid 3 van artikel VI ertoe leiden dat de commanditaire vennoot te maken krijgt met een belaste opwaardering. Het opnemen van een mogelijkheid tot uitstel van belastingheffing zolang niet duidelijk is of het voordeel daadwerkelijk wordt gerealiseerd zou gewenst zijn.

Wij verzoeken u om een nadere toelichting met betrekking tot de deelneming ex artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 waarvan de betreffende aandelen worden gehouden door middel van de OCV en die ingevolge de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht voor fiscale doeleinden geacht worden voor de IB-commandite een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6 Wet IB te vormen. Daartoe zou kunnen worden opgenomen dat de fiscale verkrijgingsprijs ex artikel 4.21 Wet IB op 1 januari 2021 gesteld wordt op de voorheen bij de OCV geldende opgeofferde waarde van de bij de commandite als aanmerkelijk belang aan te merken aandelen in de betreffende deelneming per die datum, indien en voor zover toepassing van artikel 4.16 eerste lid, onderdeel g Wet IB achterwege blijft.

Artikel VII Overgangsrecht voor OCV met Vpb commanditaire vennoten

Wij onderschrijven de in Artikel VII weergegeven doorschuifmogelijkheid voor de commanditaire vennoot die reeds vennootschapsbelastingplichtig is. Het voorgestelde Artikel VII biedt een fiscale faciliteit voor de betreffende commandiet ingevolge waarvan de op de aanwezige stille reserves, goodwill en overige meerwaarden rustende latente belastingclaim wordt doorgeschoven naar de betreffende commandiet. In de toelichting bij artikel VII, eerste lid wordt verwezen naar de vereisten daartoe bij artikel 14a, tweede lid Wet VPB.

Wordt niet voldaan aan de betreffende gestelde vereisten dan kan eventueel ex artikel VII lid 2 toch doorschuiving plaatsvinden. In de toelichting bij artikel VII, tweede lid wordt vervolgens aangegeven dat alsdan wordt aangesloten bij de (standaard)voorwaarden bij artikel 14 en verder Wet VPB. Daaruit menen wij te begrijpen dat daardoor moet worden voldaan aan feitelijk de (standaard)voorwaarden bij de artikelen 14, 14a en 14b Wet VPB. Wij verzoeken om vereenvoudiging van de betreffende procedure door 'slechts' te verwijzen naar artikel 14 lid 3 Wet VPB en de daarbij te stellen (standaard)voorwaarden; dit omdat de betreffende doorschuif meer gelijkenis vertoont met een bedrijfsfusie dan met een (af)splitsing, respectievelijk juridische fusie.

Tevens verzoeken wij om een cijfermatig voorbeeld met betrekking tot een 'doorschuif' van bij de OCV op 31 december 2021 aanwezige verrekenbare verliezen (inclusief het verlies van het jaar 2021 zelf). Wordt voorzien in een systematiek vergelijkbaar met artikel 15af eerste lid Wet VPB c,q, voorwaarde 8 Besluit van 12 augustus 2015, Stcrt 2015,25589, zoals laatstelijk gewijzigd op 9 mei 2019, Stcrt. 2019, 34646?

Artikel VIII Overgangsrecht voor OCV met IB commanditaire vennoten

Wij verzoeken om een cijfermatig voorbeeld met betrekking tot een 'doorschuif' van bij de OCV op 31 december 2021 aanwezige verrekenbare verliezen (inclusief het verlies van het jaar 2021 zelf). Wordt voorzien in een systematiek vergelijkbaar met artikel 15af eerste lid Wet VPB c,q, voorwaarde 8 Besluit van 12 augustus 2015, Stcrt 2015,25589, zoals laatstelijk gewijzigd op 9 mei 2019, Stcrt. 2019, 34646?

Tevens verzoeken wij om aan te geven in hoeverre het aan de IB-commandite toerekenbaar deel van de verrekenbare verliezen van de OCV per 1 januari 2021 valt onder artikel 3.150 Wet IB dan wel onder artikel 20a lid 2 Wet VPB.

Artikel IX Doorschuifregeling bij TBS-situaties

In artikel IX lid 2 wordt geregeld dat in het geval er sprake is van een terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB de commanditaire vennoot het aandeel van zijn echtgenoot in het vervolg op zijn balans opneemt en wel voor de boekwaarde zoals deze voorheen op de tbs-balans van de echtgenoot stonden. De regeling lijkt ons alleen geschreven te zijn voor de situatie waarbij het vermogensbestanddeel dat ter beschikking wordt gesteld tot een gemeenschap van goederen of een beperkte gemeenschap van de echtelieden behoort. In het wetsvoorstel wordt niets opgemerkt ten aanzien van de situatie waarin er sprake is van huwelijkse voorwaarden waardoor het vermogensbestanddeel vanaf het moment van het vervallen van de kwalificatie Vpb-lichaam niet langer meer op grond van artikel 3.92 van de Wet IB ter beschikking wordt gesteld door de verbonden persoon, maar op grond van artikel 3.91 van de Wet IB. We gaan ervan uit dat hetgeen in de Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, A, punt 5.5, onder d, p. 16 (Nader rapport) is opgemerkt in het geval van de switch van de terbeschikkingstelling bij de geruisloze terugkeer, eveneens in dit geval geldt zodat de omstandigheid dat aanvankelijk sprake is van een terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92 Wet IB en daarna van artikel 3.91 Wet IB geen fiscaal afrekenmoment oplevert.

Artikel XI inwerkingtreding

Artikel XI regelt de inwerkingtreding van onderhavig wetsvoorstel. In de huidige tijd is het niet passend om wetgeving met een dergelijke financiële en administratieve lastenverzwaring in een zeer korte tijd op te stellen, ter consultatie voor te leggen, aan te

passen en vervolgens in het Parlement te behandelen en snel daarna in werking te laten treden. Er is na sluiting van de consultatieronde amper tijd om alle opmerkingen vanuit de fiscale praktijk te verwerken en te beantwoorden, vervolgens een wetsvoorstel uit te vaardigen gevolgd door de parlementaire behandeling daarvan. Belastingplichtigen die door deze wetgeving zullen worden getroffen moeten voor 31 december 2021 actief optreden en daarbij – soms – substantiële kosten maken. Daarbij blijven ze tot de laatste dag van 2021 onzeker over de aanvaarding van deze wetgeving, in welke vorm dan ook.

Wij verzoeken derhalve om de in artikel XI weergegeven datum van inwerkingtreding te wijzigen in ten minste 1 januari 2023 en daarbij de corresponderende wijzigingen van de data 31 december 2021 en 1 januari 2022 genoemd in deze voorgestelde wetgeving tevens te wijzigen.

Overige opmerkingen

Termijnen Bedrijfsopvolgingsregeling

Wij missen in de het wetsvoorstel bepalingen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling. In artikel 35b lid 5 van de Successiewet 1956 is opgenomen dat voor het kunnen toepassen van de faciliteiten uit de bedrijfsopvolgingsregeling voldaan moet zijn aan de bezitstermijn en aan het voortzettingsvereiste. In artikel 9 respectievelijk artikel 10 van de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting worden voorwaarden genoemd waaronder mede wordt voldaan aan de bezits- respectievelijk de voortzettingstermijn. Het lijkt ons gewenst eveneens een dergelijke voorwaarde op te nemen indien een 5% belang in de OCV omgezet wordt in een medegerechtigdheid. In artikel 9 en 10 van de uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting wordt dit nu voor een aantal andere situaties al uitdrukkelijk geregeld waaronder bijvoorbeeld de situatie van de geruisloze terugkeer als bedoeld in artikel 14c Wet VPB.

Wet op de omzetbelasting 1968

Wij veronderstellen dat de in Artikel VI weergegeven fictieve overdracht slechts ziet op de Wet VPB en derhalve voor de Wet op de omzetbelasting 1968 geen levering ex artikel 1 Wet op de omzetbelasting 1968 vormt. De onder de Wet op de omzetbelasting 1968 zelfstandig belastingplichtige OCV blijft dat – in principe – ook na 1 januari 2022. Wel leidt de onderhavige wetgeving ertoe dat er een onderscheid ontstaat met betrekking tot de etikettering van vermogensbestanddelen tussen enerzijds Inkomstenbelasting/Vennootschapsbelasting en anderzijds de Omzetbelasting. Meer nog dan onder de huidige wetgeving kan dat tot wetsonduidelijkheid leiden voor belastingplichtigen.

Tevens verzoeken wij om een nadere toelichting ter zake van de heffing van omzetbelasting bij toepassing van de in artikel VIII weergegeven doorschuifregeling waarbij vermogensbestanddelen door middel van een 'tweetrapsstructurering' gaan behoren tot het ondernemingsvermogen van een door de IB commandiet op te richten BV, waaronder meer bij wordt beschreven de gevolgen voor eventuele herzieningstermijnen.

Wet op de belastingen van Rechtsverkeer 1970

Wij missen in het wetsvoorstel een bepaling met betrekking tot de overdrachtsbelasting ter zake van onroerende zaken, daaronder begrepen aandelen als bedoeld in artikel 4 Wet BRV die ingevolge de in artikel VIII weergegeven doorschuifregeling door middel van de aldaar beschreven tweetrapstructurering gaan behoren tot het ondernemingsvermogen van een door de IB commandite op te richten BV.

Gedacht kan worden om hiervoor aansluiting te zoeken bij artikel 15 eerste lid, onderdeel e, respectievelijk h Wet BRV. Ingeval van een dergelijke alternatieve rechtsvergelijking verzoeken wij tevens om aan te geven welke bepaling(en) van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer 1971 daarbij in acht moet(en) worden genomen

Tot slot

Met onze reactie beogen wij een bijdrage te leveren aan goede en doordachte wet- en regelgeving waarbij zorgvuldig rekening wordt gehouden met de belangen van de wetgever maar zeker ook met die van de daardoor getroffen belastingplichtigen. Wij constateren echter dat het nu ter consultatie voorliggende wetsvoorstel onvoldoende onderbouwd is en ook in haar uitvoering haar doel (het voorkomen van internationale `hybride mismatches`) voorbij lijkt te schieten waardoor met name binnenlandse rechtsvormen en belastingplichtigen onnodig en onevenredig hard worden getroffen. Om deze redenen adviseert Flynth daarom om het wetsvoorstel in te trekken dan wel grondig te herzien om deze binnenlandse rechtsvormen en belastingplichtigen te ontzien en zoveel als mogelijk buiten deze antimisbruikbepalingen te laten aangezien zij niet behoren tot de doelgroep waarvoor dit wetsvoorstel is geschreven.

Uiteraard zijn wij graag bereid om een nadere toelichting te geven.

Flynth adviseurs en accountants B.V.
Meander 261
6825 MC Arnhem
088 – 236 77 77

mw. mr. M.H.J. Bierhuis – van de Laak RB
mr. E.J.A. Deijmann RB
mr. P.R.H. Haasken RB
drs. E. Schregardus RB