

Geachte heer, mevrouw,

Graag maak ik gebruik van de mogelijkheid om te reageren op de internetconsultatie inzake het conceptwetsvoorstel Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen.

Beperking overgangsrecht

Bij het overgangsrecht geldt telkens een beperking tot aandeelhouders gevestigd in de EU of EER. Deze beperking lijkt strikter dan nodig. Er blijft hier toch immers een – al dan niet fictieve – vaste inrichting over? De achtergrond voor de beperking wordt ook nergens toegelicht.

De beperking zou mogelijk in strijd kunnen komen met de non-discriminatiebepaling in verdragen. Denk bijvoorbeeld aan een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde limited partnership vergelijkbaar met een open CV met Nederlandse vaste inrichting. Artikel 24 lid 2 van het verdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk bepaalt dat de belastingheffing van een Nederlandse vaste inrichting van een Engelse onderneming in Nederland niet ongunstiger is dan de belastingheffing van ondernemingen van Nederlandse ondernemingen die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. Dat lijkt hier toch het geval.

Een tweede voorbeeld is een Nederlandse open CV met een Engelse partner. Art. 24 lid 4 van het verdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk bepaalt dat Nederlandse ondernemingen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in het bezit is van een of meer inwoners van het Verenigd Koninkrijk in Nederland niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan andere soortgelijke ondernemingen van de eerstbedoelde Staat zijn of kunnen worden onderworpen. Deze bepaling lijkt mij hier van toepassing.

Daarnaast is de vraag of de vrijheid van kapitaalverkeer uit het EU recht van toepassing zou kunnen zijn. Neem één van beide voorbeelden hiervoor, waarbij de activiteiten in Nederland bestaan uit de verhuur van een pand. En dan met de Kaaimaneilanden in plaats van het Verenigd Koninkrijk. Het lijkt mij niet uitgesloten dat Nederland zijn belastingregime mag wijzigen en dat daarbij ook een eenmalige eindafrekening mag worden toegepast. Maar als die eindafrekening niet geldt voor Nederlandse investeerders in een dergelijke structuur, is er dan geen sprake van een verboden inbreuk op de vrijheden? Nogmaals, er blijft hier toch een (fictieve) Nederlandse onderneming achter, zodat de vraag is waarom dan de regeling zo gecompliceerd zou moeten worden gemaakt?

Overigens kan bij de aandelenfusiefaciliteit voor natuurlijk personen kennelijk ook gebruik worden gemaakt van een EU of EER vennootschap. Daar is nu juist weer de vraag of daarmee niet de mogelijkheid wordt geboden om zonder dividendbelasting Nederland uit te komen.

Enkele technische opmerkingen bij het wetsvoorstel

Volgens de toelichting is er een symmetrische methode op basis van de vergelijking met de overeenkomstige Nederlandse rechtsvorm en een vaste methode voor de restregel. Het verschil tussen de symmetrische methode op basis van de vergelijking met de overeenkomstige Nederlandse rechtsvorm en een vaste methode voor de restregel is echter in de wet niet terug te vinden. In art. 3 lid 1 letter a Wet VPB 1969 staat “verenigingen en andere rechtspersonen”. Naar mijn indruk zou hiervan moeten worden gemaakt: “met verenigingen en andere rechtspersonen naar Nederlands recht en vergelijkbare lichamen”. Anders komt toch wel de vraag op waarom voor met name de “andere rechtspersonen” niet ook sprake is van een vaste methode.

In de tekst van het voorgestelde art. 13 lid 2 Wet VPB 1969 is de passage “ingevolge de wet- en regelgeving van die staat aldaar onderworpen is aan een belasting naar de winst” wellicht beter naar het einde van de bepaling te verplaatsen en vooraf te laten gaan door de woorden “indien en voor zover”. In art. 13 lid 14 Wet VPB 1969 (beleggingsfictie voor belangen kleiner dan 5%) wordt wél de bepaling voor de open CV geschrapt, maar wordt verzuimd de restcategorie toe te voegen. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor art. 13a lid 3 Wet VPB 1969.

Bij de Wet BB 2021 merk ik verder nog op dat naar mijn indruk nog zal moeten worden voorzien in de mogelijke samenloop met het Wetsvoorstel Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden. Het hernoemen van bepalingen leidt ertoe dat verwijzingen niet meer zullen kloppen.

Er is voorzien in een opwaardering van eerder ten laste van de winst afgewaardeerde vorderingen bij commanditaire vennoten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Ik betwijfel of deze regeling altijd redelijk uitpakt. Verder is onduidelijk hoe het zit met een opwaarderingsreserve op basis van art. 13ba Wet VPB 1969. Daarnaast is onduidelijk of in de situatie dat de open CV met de schuld een deelneming heeft gekocht, er nog een situatie kan ontstaan vergelijkbaar met de omzetting onder art. 3.98a Wet IB 2001. Hoe dan ook dient de toelichting op deze bepaling te worden nagelopen. Er staat dat sprake is van een fictieve vervreemding van die schuldvordering tegen een bedrag dat gelijk is aan het in het verleden door die commanditaire vennoot ten laste van zijn winst afgewaardeerde bedrag van die schuldvordering. Dat zou impliceren dat als op een vordering van 100 euro 10 euro verlies (eventueel valutaverlies?) is genomen, de fictieve vervreemding plaatsvindt voor 10 euro. Dat suggereert dat er dan een extra verlies van 80 mag worden genomen. Dat lijkt mij niet bedoeld.

Bij particulieren veronderstelt de overgangsregeling dat het belang in de open CV altijd moet worden ingebracht. Naar mijn mening zou het ook mogelijk moeten zijn om voor zover de open CV aandelenbelangen houdt, deze door te schuiven naar de participanten zonder af te rekenen in box 2 indien het gaat om een box 2 belang. Er zou dan dus alleen in box 2 afgerekend moeten worden over eventuele andere activa (dat zullen liquide middelen zijn). Daarbij zou art. 4.41 Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing moeten worden verklaard. Daarnaast zou moeten worden bepaald dat geen sprake is van een vervreemding voor de bedrijfsfusiefaciliteit van art. 14 Wet VPB 1969. Dat lijkt mij hoe dan ook een wenselijke toevoeging. Op die wijze kan ook worden geherstructureerd door de open CV haar activa in te laten brengen in een deelneming. In veel gevallen zal dat veel eenvoudiger (en dus ook goedkoper) zijn.

Wassenaar, 21 april 2021