

Aan : Ministerie van Financiën
Van : Actan adviseurs & accountants
Datum : 24 april 2021
Betreft : Internetconsultatie fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Op 29 maart jl. is het consultatiedocument aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen ter consultatie aangeboden. Graag maken wij hierbij gebruik van de mogelijkheid om hier inhoudelijk op te reageren.

Aanleiding

In het document met beantwoording van vragen uit het Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving (hierna: "IAK vragen") blijkt dat de aanleiding voor de voorgenomen wetswijziging is te vinden in internationale context, meer specifiek het feit dat het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen afwijkt van dat in andere landen. Daarbij wordt aangegeven dat de gevolgen van de hybridemismatches (dubbele aftrek of aftrek zonder betrekking in de heffing) reeds worden voorkomen door de hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting. De voorgestelde aanpassingen die nu ter consultatie voorliggen zijn enkel bedoeld om de oorzaak van hybride mismatches aan te pakken.

Gevolg

Door de voorgestelde wijzigingen vervalt de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van de open commanditaire vennootschap (Open CV) en wijzigt de definitie van een fonds voor gemene rekening dat kwalificeert als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting (Open FGR). Deze wijzigingen hebben verstrekkende gevolgen voor puur nationale situaties en leiden tot zeer onwenselijke gevolgen, waarop we hierna nader ingaan. Dat is een opvallend resultaat voor een regeling die als doel heeft 'het wegnemen van internationale kwalificatieverschillen bij Nederlandse (en buitenlandse) rechtsvormen.'

Privacy structuren

De wetgeving in het kader van privacy gaat twee kanten op. Waar we enerzijds een beweging zien naar meer transparantie (invoering van het UBO-register), zien we anderzijds een beweging naar verdere bescherming van de persoonsgegevens (invoering algemene verordening gegevensbescherming). De privacy van eenieder dient te worden gewaarborgd, maar het tegengaan van witwassen prevaleert uiteindelijk. De behoefte aan privacy leeft sterk bij de vermogende DGA. Mede dankzij het UBO-register is inzichtelijk wie de ultimate beneficial owner is van elke in de EU opgerichte rechtspersoon. Dankzij de verplichting tot het deponeren van de

jaarrekening van een BV, is het ook inzichtelijk hoeveel vermogen de betreffende persoon heeft. Al met al geeft dit veel inzicht in de vermogenspositie van de betreffende DGA, met alle bijbehorende risico's van dien. Om zich te beschermen tegen ongewenste aandacht van media en kwaadwillende derden zijn in de praktijk structuren opgezet waarbij gebruik wordt gemaakt van de Open CV of het Open FGR. Deze 'vehikels' fungeren als houdstervennootschap, zonder de verplichting tot het deponeren van een jaarrekening. De belastingdienst heeft volledig inzicht in het vermogen. Er is dus geen sprake van het anonimiseren van vermogen richting de overheid. Er geldt voor een Open CV en een Open FGR (niet zijnde VBI) immers gewoon een verplichting tot het doen van aangifte vennootschapsbelasting. Fiscaal wordt er dan ook geen enkel voordeel behaald met een Open CV of Open FGR ten opzichte van een reguliere BV structuur. Sterker nog; om tot deze structuur te komen is er regelmatig in meer of mindere mate sprake geweest van fiscale heffing en ook de kosten van herstructurering zijn vaak omvangrijk. De waarde van het aandeel in een Open FGR met VBI status wordt opgenomen in de aangifte inkomstenbelasting en blijft op die wijze ook volledig inzichtelijk voor de Belastingdienst.

Door de Open CV buiten de sfeer van de vennootschapsbelasting te plaatsen worden deze structuren onmogelijk gemaakt. Hetzelfde geldt voor een gelijk gebruik van de Open FGR die door de voorgenomen wetswijziging onmogelijk wordt gemaakt. Hoewel in overgangsregelingen voor de Open CV wordt voorzien, doen deze geen recht aan de bijbehorende kosten van herstructurering én de risico's die het omzetten van de structuur meebrengen voor de betreffende DGA's.

Rechtvaardiging

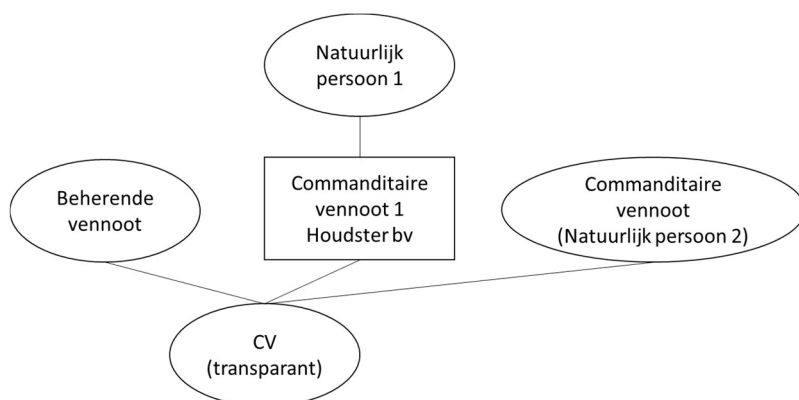
De rechtvaardiging voor deze overheidsinterventie wordt gezocht in het feit dat het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid van (buitenlandse) rechtsvormen internationaal gezien tot knelpunten (hybride mismatches) kan leiden. Zoals hiervoor aangegeven is het resultaat echter dat privacy structuren onmogelijk worden gemaakt en familie VBI's die fungeren als familie investeringsvehikel, onmogelijk worden gemaakt. De overheid gaat met dit voorstel dan ook voorbij aan haar eigen gestelde doel én rechtvaardiging en heeft geen oog voor de bredere gevolgen van dit voorstel. Zonder deugdelijke motivering kan en mag deze voorgenomen wetswijziging naar ons idee geen doorgang vinden en al helemaal niet zolang niet wordt voorzien in eerbiedigende werking voor bestaande gevallen.

Voor het geval de voorgenomen wetswijzigingen toch doorgang vinden, gaan we hieronder nader in op enkele fiscaaltechnische aandachtspunten in de overgangsregeling dan wel juist ontbrekende overgangsregeling. Wij pretenderen hierbij allerm minst volledig te zijn, maar benoemen enkel de punten die voor ons het meest in het oog springen.

Technische aandachtspunten overgangsregeling Open CV

In artikel VI lid 1 wordt aangegeven dat onmiddellijk voorafgaand aan het moment van inwerkingtreding (vooralnog 1 januari 2022) de open commanditaire vennootschap wordt geacht haar vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijke personen die participeren in die vennootschap (beherende zowel als commanditaire vennoten). In artikel VII lid 1 is vervolgens de mogelijkheid opgenomen om op verzoek de behaalde winst niet in aanmerking te nemen in het geval er uitsluitend commanditaire vennoten zijn die zijn onderworpen aan een belasting naar de winst voor lichamen, waarbij de commanditaire vennoten in de plaats treden van de open commanditaire vennootschap. In lid 5 staat vervolgens opgenomen dat deze ‘indeplaatstreding’ uiterlijk op 31 december 2022 wordt voltooid en terugwerkende kracht heeft tot en met het moment van inwerkingtreding.

In deze overgangsregeling wordt onterecht een onderscheid gemaakt tussen de situatie waarbij alle commanditaire vennoten dergelijke lichamen zijn en de situatie waarbij bijvoorbeeld één van de commanditaire vennoten een natuurlijk persoon betreft. Hoewel het begrijpelijk is dat geen doorschuiffaciliteit kan worden toegepast voor de commanditaire vennoot die niet onderworpen is aan een winstbelasting voor lichamen, is het onbegrijpelijk waarom de andere commanditaire vennoten in die situatie geen gebruik zouden kunnen maken van de doorschuiffaciliteit. Ter illustratie, in de volgende situatie zou dus geen gebruik gemaakt kunnen worden van de doorschuiffaciliteit, ten aanzien van het aandeel dat toerekenbaar is aan commanditaire vennoot 1 Houdster BV:



Ontbreken aandacht overige fiscale wetten

In de voorgestelde wetwijzigingen en de overgangsregeling voor de Open CV wordt aandacht besteed aan de fiscale kwalificatie van de Open CV en de fiscale gevolgen daarvan voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Daarbij wordt echter volledig voorbijgegaan aan de gevolgen voor bijvoorbeeld de overdrachtsbelasting en de successiewet. Is er bijvoorbeeld overdrachtsbelasting verschuldigd als de CV

kwalficeert als een artikel 4 lichaam voor de overdrachtsbelasting? En hoe werkt de wijziging van de kwalificatie van de Open CV uit voor de bezits- en voortzettingstermijn in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de successiewet?

Ontbreken overgangsregeling Open FGR

Er is voor de Open FGR's in het geheel geen overgangsrecht opgenomen bij deze wetswijziging waardoor een deel van de Open FGR's vanaf 1 januari 2022 niet meer kwalificeert als binnenlands belastingplichtige. Het gaat specifiek om Open FGR's waarbij de participaties formeel of feitelijk slechts kunnen worden gehouden binnen de familie (tot en met de vierde graad van de zijlinie). In het wetsvoorstel worden deze fondsen aangeduid als familiefonds, waardoor deze fondsen vanaf 1 januari 2022 niet meer kwalificeren als Open FGR's. Dit betekent dat op dat moment direct dient te worden afgerekend over alle stille reserves in deze Open FGR's. Ook is niet expliciet goedgekeurd dat een DGA diens aandeel in de Open FGR kan inbrengen in een houdstervennootschap in de vorm van een BV met gebruikmaking van de aandelenfusiefaciliteit.

Het ontbreken van overgangsrecht voor deze Open FGR's heeft nog schrijnender gevolgen voor bestaande fondsen waarvoor een beschikking Vrijgestelde Beleggingsinstelling (VBI) is afgegeven met werking na 1 juli 2020. Als die VBI's op 1 januari 2022 van rechtswege vervallen vanwege deze wetswijziging (omdat de Open FGR niet langer vennootschapsbelastingplichtig is), dan treedt de anti-misbruikbepaling van artikel 2.14 lid 3 sub d van de Wet inkomstenbelasting 2001 in werking. In die situaties kan de VBI vanwege de wetswijziging immers niet ten minste 18 maanden bestaan, waardoor het vermogen gedurende de looptijd van de VBI zowel in box 2 als in box 3 wordt belast. Een onevenredige sanctie waar belastingplichtigen te goeder trouw op voorhand geen keuze in hebben gehad. Bij het aangaan van de Open FGR en de aanvraag van de VBI status is gehandeld op basis van de destijds bestaande wetgeving. Voordat de minimale looptijd is verstreken, worden de spelregels van de zijde van de overheid aangepast, met zeer vervelende consequenties. Ons voorstel is om ofwel eerbiedigende werking te bieden aan reeds bestaande VBI's in Open FGR-vorm (eventueel met een termijn van bijvoorbeeld maximaal 2 jaren), ofwel een mogelijkheid te creëren om via een aandelenfusie- en doorschuiffaciliteit een bestaande VBI in Open FGR-vorm zonder fiscale heffing om te kunnen zetten in een NV met VBI-status.

Datum inwerkingtreding

Voorstel is deze wetswijziging reeds per 1 januari 2022 in werking te laten treden. Het lijkt ons niet realistisch om op deze korte termijn, met een vooralsnog demissionair kabinet, een dergelijke ingrijpende wetswijziging door te voeren. Deze spoedige invoering geeft belastingplichtigen een onredelijk korte termijn om te handelen, aangezien de uiteindelijke wetgeving met bijbehorende overgangsregelingen pas eind 2021 op zijn vroegst uitgekristalliseerd zullen zijn.

Conclusie

De wetgeving die ter consultatie is aangeboden is ondoordacht en onvolledig. De gevolgen van het voorstel staan volledig los van de aanleiding van de voorgenomen wetswijziging, hebben een veel ruimere werking dan het geformuleerde doel en er wordt geen enkele rechtvaardiging gegeven voor dit overheidsingrijpen. Structuren die volledig legaal, zonder enig fiscaal motief, zijn opgezet, worden hiermee geraakt en de betreffende lichamen en aandeelhouders worden onnodig op kosten gejaagd en met voor hen onaanvaardbare risico's geconfronteerd.

Koen Brocken

Jessica Verdel – van Eenennaam

Pauline Pipping – van der Storm