

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Justitie en Veiligheid

Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/moderniseringpersonenvennootschap>

Amsterdam, 29 mei 2019

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het voorontwerp inzake de wijziging van het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten in verband met de modernisering van de regeling omtrent personenvennootschappen (Wet modernisering personenvennootschappen) (hierna ook: voorontwerp). Op 21 februari 2019 zijn geïnteresseerden middels een internetconsultatie uitgenodigd om te reageren op het voorontwerp. Met deze brief maakt de Orde graag gebruik van deze gelegenheid.

De Orde ondersteunt de doelstellingen van het voorontwerp om (i) ondernemerschap te faciliteren, (ii) zekerheid te bieden aan het handelsverkeer en (iii) in passende bescherming te voorzien voor zowel vennoten als degenen die met de vennootschap handelen.

Het voorontwerp voorziet thans nog niet in wijzigingen in de fiscale wet- en regelgeving. Naar de Orde begrijpt, zal een voorstel voor de aanpassingen in de fiscale wet- en regelgeving in een later stadium worden gepubliceerd. In dat kader maakt de toelichting op het voorontwerp melding van de aanbevelingen van fiscale aard die de Werkgroep Personenvennootschappen reeds in haar rapport van september 2016 heeft gedaan.¹ Vooruitlopend op de voorstellen tot aanpassing van de fiscale wet- en regelgeving en gehoor gevend aan de uitnodiging om reeds middels de internetconsultatie te reageren op het voorontwerp, wil de Orde graag aandacht vragen voor enkele fiscale aspecten. In dit kader heeft de Orde de aanbevelingen die door de Werkgroep Personenvennootschappen reeds zijn gedaan mede in aanmerking genomen. De Orde merkt op dat onderstaande een commentaar op hoofdlijnen betreft en niet ingaat op alle noodzakelijke aanpassingen van de fiscale wetgeving.

In onderdeel A gaat de Orde nader in op de fiscale transparantie voor personenvennootschappen die op basis van het voorontwerp rechtspersoonlijkheid kunnen verkrijgen. In onderdeel B

¹ Werkgroep Personenvennootschappen, 'Modernisering personenvennootschappen', september 2016.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

vraagt de Orde aandacht voor de overdrachtsbelastingaspecten met betrekking tot personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid.

1. Fiscale transparantie

1.1 Invloed rechtspersoonlijkheid op fiscale transparantie

Met de toekenning van rechtspersoonlijkheid wordt beoogd goederen eenvoudig op naam van de personenvennootschap te stellen en tevens de toe- en uittreding van vennoten te vereenvoudigen. De Orde begrijpt dat een personenvennootschap slechts rechtspersoonlijkheid kan verkrijgen door inschrijving in het handelsregister (artikel 803 lid 3 voorontwerp). Voorts begrijpt de Orde op grond van de Memorie van Toelichting dat een commanditaire vennootschap te allen tijde ingeschreven dient te worden in het handelsregister, omdat een commanditaire vennootschap zonder inschrijving in het handelsregister niet kan bestaan.² De Orde concludeert daaruit dat een commanditaire vennootschap qualitate qua rechtspersoonlijkheid heeft. In dat kader vraagt de Orde zich nog wel af hoe met reeds bestaande commanditaire vennootschappen zal worden omgegaan als deze na invoering van de wetwijziging om wellicht uiteenlopende redenen niet worden ingeschreven in het handelsregister.

De Orde pleit ervoor om personenvennootschappen als hoofdregel aan te merken als fiscaal transparant voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Daarbij merkt de Orde op dat, evenals onder de huidige fiscale wetgeving, er ruimte moet blijven bestaan dat een personenvennootschap voor de heffing van directe belastingen als niet transparant wordt aangemerkt.

De Orde constateert dat binnen het huidige wettelijk stelsel het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door een personenvennootschap in beginsel geen invloed heeft op de fiscale transparantie voor een personenvennootschap voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Hierbij veronderstelt de Orde dat in artikel 2 lid 1 onderdeel e Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met de term ‘rechtspersonen’ wordt bedoeld op rechtspersonen overeenkomstig Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, waardoor de personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid voor deze bepaling niet als rechtspersoon wordt aangemerkt, omdat een personenvennootschap immers niet onder het bereik van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (artikel 803 lid 1 voorontwerp) valt. Ook artikel 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zal naar de mening van de Orde dienen te worden verduidelijkt teneinde te waarborgen dat een feitelijk in het buitenland gevestigde personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid naar Nederlands recht, als fiscaal transparant kan blijven worden aangemerkt na invoering van de wetwijziging.

Voor de heffing van inkomstenbelasting roept de Orde ertoe op, in navolging van de Werkgroep Personenvennootschappen, een artikel toe te voegen aan de Wet inkomstenbelasting 2001 waarin wordt bepaald dat voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 bezittingen en schulden van een openbare personenvennootschap die als fiscaal transparant wordt

² Memorie van Toelichting bij het ambtelijk voorontwerp inzake de Wet modernisering personenvennootschappen, p. 74.

aangemerkt of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm dan wel een besloten commanditaire vennootschap, worden toegerekend aan de vennoten.

1.2 Aanbeveling tot heroverweging huidige criteria voor fiscale transparantie

Blijkens de Memorie van Toelichting op het voorontwerp is een van de doelstellingen van het voorontwerp het faciliteren van ondernemerschap. Dit wordt onder meer bereikt door het proces van toe- en uittreden van vennoten te vereenvoudigen. Het voorontwerp voorziet in de mogelijkheid dat reeds in de vennootschapsovereenkomst wordt voorzien in een regeling voor de toetreding van vennoten (artikel 812 voorontwerp). De Orde roept ertoe op het voorontwerp inzake de modernisering van de personenvennootschappen aan te grijpen om de thans geldende voorwaarden voor fiscale transparantie van personenvennootschappen, in het bijzonder het unanieme toestemmingsvereiste voor de toetreding en vervanging van vennoten, te heroverwegen. Bij handhaving van het unanieme toestemmingsvereiste zal een personenvennootschap die gebruik wenst te maken van de door artikel 812 voorontwerp geboden mogelijkheid, dit niet kunnen realiseren zonder de fiscale transparantie te verliezen. Dit gevolg zou in een zeer grote mate afbreuk doen aan het realiseren van de doelstelling van het voorontwerp. Daarnaast wordt dit unanieme toestemmingsvereiste door de praktijk als belemmerend ervaren.

Zoals door de Orde in haar reactie d.d. 10 december 2018 op de internetconsultatie ATAD2 reeds aangegeven, wijken de huidige criteria (in wet en besluit) voor fiscale transparantie sterk af van hetgeen internationaal gebruikelijk is. Dit leidt er tevens toe dat in internationaal verband fiscale kwalificatieverschillen kunnen ontstaan. Uit deze fiscale kwalificatieverschillen ontstaan ongewenste mismatches, die volgens huidige internationale fiscale normen dienen te worden vermeden. Het bestaan van onnodige hybride mismatches kan ook nadelig zijn voor de aantrekkelijkheid van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.

Bij de door de Orde voorgestelde heroverweging van de criteria voor fiscale transparantie dient ook het beleid ten aanzien van de fiscale kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden te worden heroverwogen.³

2. Overdrachtsbelastingaspecten

Door de invoering van rechtspersoonlijkheid voor personenvennootschappen kunnen, anders dan onder de huidige wetgeving, personenvennootschappen zelf de (economische) eigendom van onroerende zaken verwerven, in plaats van dat deze eigendom berust bij de vennoten. In tegenstelling tot huidig recht kan een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid belastingplichtige zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Onderstaand licht de Orde nader toe in welke nieuwe gevallen de heffing van overdrachtsbelasting zich kan voordoen bij personenvennootschappen waarvan de vermogensbestanddelen uit een of meer onroerende zaken bestaan. Tevens doet de Orde een aantal aanbevelingen.

³ Besluit van Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519.

1. Verkrijging van rechtspersoonlijkheid door inschrijving in het handelsregister
2. Inbreng van een onroerende zaak in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid
3. Beëindiging rechtspersoonlijkheid van een personenvennootschap
4. Opvolging van vennoten in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid

Ad 1 - verkrijging van rechtspersoonlijkheid door inschrijving in het handelsregister

Ingeval een personenvennootschap door inschrijving in het handelsregister rechtspersoonlijkheid verkrijgt, is in beginsel sprake van een belaste verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting, doordat de personenvennootschap als direct gevolg van die inschrijving zelf de economische eigendom van de onroerende zaak verkrijgt, mogelijk gevolgd door de levering van de juridische eigendom bij notariële akte. De Orde stelt voor in artikel 15 van de Wet belastingen van rechtsverkeer (WBR) een bepaling toe te voegen die voorziet in een vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting als gevolg van de verkrijging van rechtspersoonlijkheid en de daarmee samenhangende levering van de juridische eigendom aan de personenvennootschap.

Ad 2 - Inbreng van een onroerende zaak in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid

Bij de inbreng van een onroerende zaak in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid geldt dat in beginsel sprake is van een belaste verkrijging door de personenvennootschap voor de heffing van overdrachtsbelasting. Naar de mening van de Orde zouden in dat geval de vrijstellingen van artikel 15 lid 1 onderdeel e ten 2^e juncto artikel 5 Uitvoeringsbesluit WBR en artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR juncto artikel 5a Uitvoeringsbesluit WBR van overeenkomstige toepassing moeten zijn. Eerstgenoemde vrijstelling ziet op situaties waarin een niet in de vorm van een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid gedreven onderneming wordt omgezet in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Laatstgenoemde vrijstelling ziet op situaties waarin een onderneming in een bestaande personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid wordt ingebracht.

Ad 3 - Beëindiging rechtspersoonlijkheid van een personenvennootschap

Bij beëindiging van de rechtspersoonlijkheid van een personenvennootschap, vindt voor de heffing van overdrachtsbelasting een belaste verkrijging van economische eigendom plaats bij de vennoten. Het is de Orde uit het voorontwerp niet duidelijk wat de positie is van de juridische eigendom van de door de uitgeschreven personenvennootschap gehouden onroerende zaken. De Orde veronderstelt dat de juridische eigendom van de onroerende zaken door de uit te schrijven personenvennootschap bij notariële akte zal dienen te worden geleverd aan de vennoten (de Orde ziet graag een verduidelijking op dit punt). In dat geval zal deze levering van juridische eigendom onderworpen zijn aan de heffing van overdrachtsbelasting bij de vennoten.

De Orde stelt voor in artikel 15 van de WBR een bepaling toe te voegen die voorziet in een vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting als gevolg van de beëindiging van de

rechtspersoonlijkheid en de daarmee samenhangende levering van de juridische eigendom aan de vennoten.

Ad 4 - opvolging van vennoten in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid

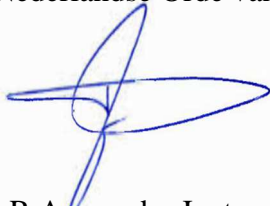
Voorts kan zich de situatie voordoen dat vennoten toetreden, uittreden of worden vervangen in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Deze mutaties resulteren in principe niet in de verkrijging van juridische en/of economische verkrijging van onroerende zaken, omdat de economische en juridische eigendom van de onroerende zaken wordt gehouden door de personenvennootschap zelf. De Orde veronderstelt dat de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid valt onder het regime van artikel 4 WBR, als gevolg bij de verkrijging en/of uitbreiding van een kwalificerend belang, overdrachtsbelasting verschuldigd kan zijn door een vennoot als gevolg van artikel 4 WBR.

De Orde constateert dat het voorontwerp niet voorziet in de uitbreiding van de regeling in Boek 2 Burgerlijk Wetboek van de juridische fusie/splitsing tot personenvennootschappen. Mocht in het uiteindelijke voorstel wel in een dergelijke regeling worden voorzien, dan is het van belang dat de fiscale faciliteiten in de WBR hierop worden aangepast.

De Orde concludeert dat zij het eens is met de basisgedachte van het voorstel, maar dat op onderdelen verbeteringen mogelijk zijn. Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten en heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen