

# MEMORIE VAN TOELICHTING

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Voor een goede werking van de voorgestelde vaststelling van titel 13 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek (BW) - door middel van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen - wordt voorgesteld de belastingwetgeving op enkele punten aan te passen. Het uitgangspunt hierbij is dat deze aanpassingen zoveel mogelijk beleidsarm en ondersteunend zijn aan de voorgestelde civielrechtelijke aanpassingen. In het onderhavige voorstel van wet wordt geregeld dat enerzijds voor de personenvennootschap de transparantie voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, alsmede erf- en schenkbelasting wordt gehandhaafd, ongeacht het antwoord op de vraag of de personenvennootschap wel of geen rechtspersoonlijkheid bezit, en anderzijds voor de heffing van overdrachtsbelasting de rechtspersoonlijkheid van de personenvennootschap wel degelijk gevolgen heeft. Voor de overdrachtsbelasting is het uitgangspunt dat voor de duiding van de fiscale gevolgen het civiele recht wordt gevolgd. Dit wordt nader toegelicht in de paragraaf 'Overdrachtsbelasting (Wet op belastingen van rechtsverkeer)'.

Dit wetsvoorstel bevat tevens flankerende fiscale maatregelen bij de door het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen geboden mogelijkheid om een personenvennootschap om te zetten in een rechtspersoon als bedoeld in Boek 2 van het BW en omgekeerd. De voorstellen zien op wijzigingen van de huidige wetgeving. Het consultatiedocument houdt dus geen rekening met eventuele voorgenomen wijzigingen in de toekomst die potentieel raakvlakken hebben met de maatregelen uit dit voorstel. Daarbij kan worden gedacht aan het separate voorstel van wet aanpassing kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen dat naar verwachting in het voorjaar van 2023 bij de Tweede Kamer zal worden ingediend. Bij indiening van het definitieve voorstel wet inzake de fiscale invoeringswet bij het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen zal uiteraard wel rekening worden gehouden met de dan geldende wetgeving. De eventuele samenloop met maatregelen uit het voorstel van wet aanpassing kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen zal dan ook worden gewaarborgd. Overigens is het uitgangspunt van het voorstel van wet aanpassing kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen en dit consultatiedocument hetzelfde: personenvennootschappen (al dan niet met rechtspersoonlijkheid) zijn transparant voor de inkomsten-, vennootschaps-, dividend-, schenk- en erfbelasting.

#### 1.1. Huidige civiele wetgeving

Een personenvennootschap (de maatschap, de vennootschap onder firma (vof) en commanditaire vennootschap (cv)) heeft op basis van de huidige civielrechtelijke wetgeving geen rechtspersoonlijkheid en wordt voor onder andere de inkomsten- en vennootschapsbelasting als 'transparant' (en dus niet als zelfstandig belastingplichtige) aangemerkt.<sup>1</sup> Door deze fiscale

---

<sup>1</sup> Dit geldt niet voor de zogenoemde open commanditaire vennootschap die als zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt.

transparantie worden de bezittingen en schulden, alsmede de resultaten van de personenvennootschap toegerekend aan de vennoten in de personenvennootschap. Met andere woorden, voor de inkomsten-, onderscheidenlijk de vennootschapsbelasting is niet de personenvennootschap maar elke participant belastingplichtig met betrekking tot zijn deelgerechtigdheid in die personenvennootschap. Voor de dividendbelasting is het gevolg van de fiscale transparantie tweeledig. Ten eerste wordt niet de personenvennootschap als gerechtigde (belastingplichtige) tot de opbrengst van aandelen gerekend, maar de achterliggende vennoten in die personenvennootschap. Daarnaast geldt dat een personenvennootschap niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting.

Zoals aangegeven hebben personenvennootschappen geen rechtspersoonlijkheid onder de huidige civiele wetgeving. De overdrachtsbelasting sluit aan bij het civiele recht. Daarom worden personenvennootschappen op basis van de huidige civielrechtelijke wetgeving als 'transparant' behandeld voor de overdrachtsbelasting. Dat wil zeggen dat als een personenvennootschap een onroerende zaak 'verkrijgt', niet de personenvennootschap zelf, maar de participanten (de vennoten of maten) in de personenvennootschap belastingplichtig zijn voor de overdrachtsbelasting zijn voor hun belang in de onroerende zaak.

### *1.2. Modernisering van de civiele wetgeving op basis van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen*

De in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen opgenomen toekenning van rechtspersoonlijkheid aan de zogenoemde openbare personenvennootschap (maatschap, vof en cv) vormt een belangrijke vernieuwing. Er is sprake van een openbare personenvennootschap indien een personenvennootschap op een voor derden duidelijk kenbare wijze en onder een gemeenschappelijke naam aan het rechtsverkeer deelneemt.<sup>2</sup> Voor de volledigheid wordt gemeld dat de zogenoemde stille personenvennootschap (dit is een personenvennootschap die niet openbaar is) geen rechtspersoonlijkheid verkrijgt.<sup>3</sup> Hierna wordt de openbare personenvennootschap kortheidshalve aangeduid als 'personenvennootschap'.

### *1.3. Handhaven fiscale transparantie in de inkomsten-, vennootschaps-, dividend-, erf- en schenkbelasting*

Ondanks dat de personenvennootschap onder het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid verkrijgt, heeft het kabinet gekozen om fiscale transparantie voor de personenvennootschap te handhaven met betrekking tot de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting, alsmede met betrekking tot de erf- en schenkbelasting. Deze keuze is ingegeven door de volgende overwegingen. Het meest wezenlijke verschil tussen een personenvennootschap en een rechtspersoon zoals genoemd in Boek 2 van het BW (hierna: Boek 2-rechtspersoon)<sup>4</sup> ziet op de aansprakelijkheid. Kenmerkend voor een personenvennootschap is de persoonlijke aansprakelijkheid van de vennoten voor schulden van de personenvennootschap jegens derden. Een aandeelhouder in een kapitaalvennootschap daarentegen heeft in beginsel

---

<sup>2</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:800 BW.

<sup>3</sup> Dit betekent dat bij de stille personenvennootschap de vraag of fiscale transparantie behouden moet blijven, niet aan de orde is.

<sup>4</sup> De Boek 2-rechtspersonen zijn de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de vereniging, de stichting, de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij. Zie hiervoor artikel 2:3 BW.

slechts een beperkte aansprakelijkheid die gemaximeerd is tot zijn ingebrachte kapitaal. Daarnaast blijkt uit de reacties op de eerste internetconsultatie (mei 2019) dat vanuit de praktijk expliciet wordt verzocht om fiscale transparantie te behouden.<sup>5</sup> Tevens heeft de werkgroep personenvennootschappen<sup>6</sup> enkele jaren eerder geconstateerd dat de praktijk gebaat is bij het behoud van fiscale transparantie. Aangezien het kabinet op dit punt grote waarde hecht aan voldoende draagvlak vanuit het bedrijfsleven, vormt dit een belangrijke reden om fiscale transparantie te handhaven. De laatste overweging voor het behoud van fiscale transparantie van de personenvennootschap is dat dit in lijn is met de ons omringende landen, zoals Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk<sup>7</sup>, zodat hybride mismatches<sup>8</sup> met genoemde landen zoveel mogelijk worden voorkomen. Daarmee wordt toepassing van de hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting zoveel mogelijk voorkomen.

De hierboven beschreven keuze van het kabinet om de fiscale transparantie te handhaven, betekent ook dat op dit moment geen gehoor wordt gegeven aan het principiële verzoek dat geregeld vanuit de fiscale wetenschap opkomt en ook tijdens de eerste internetconsultatie is opgekomen, om een zogenoemde rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting in te voeren. Verschillende rechtsvormen worden ook na inwerkingtreding van dit voorstel van wet fiscaal verschillend behandeld. Invoering van een fundamenteel nieuwe winstbelasting zou naar de mening van het kabinet een omvangrijke wetgevingsoperatie betekenen en valt daarom buiten het bestek van dit voorstel van wet.

#### *1.4. Geen transparantie in de bron- en overdrachtsbelasting*

Ten aanzien van de bronbelasting op renten en royalty's<sup>9</sup> acht het kabinet het echter niet wenselijk om de fiscale transparantie voor personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid te handhaven. De bronbelasting is erop gericht te ontmoedigen dat structuren met laagbelastende jurisdicties via Nederland lopen. In dat verband past het om ook rente- en royaltybetalingen door personenvennootschappen naar dergelijke jurisdicties aan bronbelasting te onderwerpen. Voor de bronbelasting op dividenden die per 1 januari 2024 in werking treedt geldt dat de personenvennootschappen niet inhoudingsplichtig worden. De reden hiervoor is dat er bij het begrip inhoudingsplichtige in de Wet bronbelasting 2021 (zoveel mogelijk) is aangesloten bij de het begrip inhoudingsplichtige in de dividendbelasting. Zoals eerder aangegeven is de personenvennootschap niet inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting.

Voor de overdrachtsbelasting ligt het ook voor de hand om aan te sluiten bij het civiele recht en personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid, in tegenstelling tot personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, voortaan als niet-transparant voor de overdrachtsbelasting aan te merken. Hierdoor zal de openbare personenvennootschap die is ingeschreven in het handelsregister zelf overdrachtsbelasting verschuldigd zijn bij de verkrijging van een onroerende zaak, en niet langer de participanten. Ook zullen vervreemdingen van een

---

<sup>5</sup> Bij de eerste consultatie in 2019 bleek dat in de meeste reacties inzake de fiscaliteit expliciet werd verzocht om behoud van fiscale transparantie voor de personenvennootschap (<https://www.internetconsultatie.nl/moderniseringpersonenvennootschap>).

<sup>6</sup> Rapport van de werkgroep personenvennootschappen, onder voorzitterschap van M. van Olfen, september 2016, p. 27.

<sup>7</sup> Ook voor de Europese personenvennootschap geldt het systeem van fiscale transparantie.

<sup>8</sup> Door kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels (zogenoemde hybride mismatches) kunnen belastingplichtigen gebruikmaken van structuren waarbij de belastingheffing in Nederland of in een ander land wordt ontweken.

<sup>9</sup> Wet bronbelasting 2021.

belang in een personenvennootschap, of de toe- of uittreding van een participant, niet langer automatisch tot heffing van overdrachtsbelasting leiden. Dit is in overeenstemming met de beoogde vereenvoudiging van het wetsvoorstel. Het voorstel van de wet modernisering personenvennootschappen beoogt aan openbare personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid te verlenen. Daarmee wordt onder andere beoogd om goederen eenvoudig op naam van de vennootschap te kunnen stellen en de toe- en uittreding van vennoten te vergemakkelijken.

## **2. Fiscale flankerende maatregelen**

### *2.1. Voorgestelde wijzigingen in de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting*

#### *Doorkijkbepaling*

Gezien het voornemen van het kabinet om de transparantie van de personenvennootschap te behouden is het van belang dat de personenvennootschap niet kwalificeert als belastingplichtig (voor de vennootschapsbelasting), respectievelijk inhoudingsplichtig (voor de dividendbelasting). Daarom wordt in het wetsvoorstel geregeld dat personenvennootschappen voor de toepassing van genoemde fiscale wetgeving niet onder het aldaar gebruikte begrip rechtspersoon vallen. Daarnaast kan een personenvennootschap niet worden aangemerkt als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Op basis van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen hebben de vennoten in een personenvennootschap een deelnamerecht in een personenvennootschap.<sup>10</sup> Dit betreft een vermogensrecht, bestaande uit alle vorderingen van de vennoten op het vermogen van de personenvennootschap. In de toelichting bij genoemd voorstel van wet is aangegeven dat voor de term 'deelnamerecht' is gekozen, mede om een duidelijk onderscheid te maken met de term 'aandeel' die te veel associaties oproept met de bekende term 'aandeel' uit Boek 2 van BW.

Om te regelen dat voor de inkomstenbelasting - en in het verlengde daarvan voor de vennootschapsbelasting - de bezittingen en schulden alsmede de resultaten rechtstreeks worden toegerekend aan de vennoten, wordt voorgesteld in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) een zogenoemde doorkijkbepaling op te nemen. Door de voorgestelde toekenning van rechtspersoonlijkheid aan de personenvennootschap wordt, civielrechtelijk gezien, het vermogen en het resultaat van de onderneming van de personenvennootschap immers niet meer toegerekend aan de vennoten maar aan de personenvennootschap. Dit zou betekenen dat het door de personenvennootschap behaalde resultaat uit onderneming niet meer in de belastingheffing zou kunnen worden betrokken, noch bij de vennoten, noch bij de vennootschap zelf (aangezien de personenvennootschap voor de vennootschapsbelasting geen belastingplichtig lichaam is). In de doorkijkbepaling wordt geregeld dat elke vennoot met betrekking tot zijn gerechtigdheid rechtstreeks in het resultaat van de personenvennootschap in de belastingheffing wordt betrokken. Hiermee wordt bereikt dat de vennoot op dezelfde wijze in de belastingheffing wordt betrokken als onder de huidige wetgeving het geval is. Dit betekent dat voor de vennoot (met betrekking tot de inkomsten- en vennootschapsbelasting) niets gaat veranderen: de vennoot is en blijft belastingplichtig met betrekking tot zijn gerechtigdheid in het resultaat van de

---

<sup>10</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:811 BW.

personenvennootschap.<sup>11</sup> Voor de dividendbelasting wordt daarnaast geregeld dat niet de personenvennootschap, maar de achterliggende vennoten als gerechtigden tot de opbrengst worden aangemerkt naar rato van ieders gerechtigdheid. Zoals hiervoor reeds is aangegeven, is de personenvennootschap geen vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Om die reden is de personenvennootschap dan ook geen inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting.

### *Omzetting*

Wegens de behoefte vanuit de praktijk, zoals naar voren is gebracht tijdens de eerste consultatie, voorziet het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen in een regeling voor omzetting van een personenvennootschap<sup>12</sup> in een Boek 2-rechtspersoon<sup>13</sup> en omgekeerd.

Genoemde omzetting is, civielrechtelijk gezien, een rechtshandeling waarbij sprake is van een rechtsvormwijziging bij de rechtspersoon. Hierbij wordt de rechtspersoon niet ontbonden, maar "krijgt een ander jasje aan". Civielrechtelijk is geen sprake van een vermogensoverdracht.

Immers, de rechtspersoon blijft - ook na de omzetting - eigenaar van de vermogensbestanddelen van de door hem gedreven onderneming.

Met betrekking tot de genoemde omzettingen worden in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting noodzakelijk geachte aanpassingen voorgesteld. Bij een omzetting van een personenvennootschap in een Boek 2-rechtspersoon is het uitgangspunt dat - als gevolg van de fiscale transparantie - op het niveau van de vennoten in de personenvennootschap dient te worden afgerekend over eventueel aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill in de onderneming van de personenvennootschap. Bij een omzetting van een Boek 2-rechtspersoon in een personenvennootschap is het uitgangspunt dat op het niveau van de Boek 2-rechtspersoon dient te worden afgerekend over eventueel aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill. Tevens wordt bij de genoemde omzetting ook voor de aandeelhouders van de Boek 2-rechtspersoon een eindafrekening noodzakelijk geacht. Enkele benodigde wetsbepalingen dienen nog nader te worden uitgewerkt en maken geen onderdeel uit van het onderhavige wetsvoorstel. De verwachting is dat de meest gangbare omzettingen die van een personenvennootschap in een naamloze vennootschap (nv) of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv) zijn of omgekeerd die van een nv of bv in een personenvennootschap. Voor die situaties wordt voorgesteld om op verzoek en onder bepaalde voorwaarden een fiscale faciliteit te bieden die aansluit bij de bestaande faciliteiten in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, zodat ten tijde van de omzetting niet hoeft te worden afgerekend, mits de fiscale claim door het voortzettende lichaam onderscheidenlijk de voortzettende ondernemers wordt overgenomen en is gewaarborgd. Na omzetting van een personenvennootschap in een Boek 2-rechtspersoon ontstaat er een inhoudingsplicht in de dividendbelasting voor een nv, bv of coöperatie (in het geval van een zogenoemde houdstercoöperatie<sup>14</sup>). Dit betekent dat op uitkeringen van winst door de nv, bv of

---

<sup>11</sup> Dat wil zeggen dat de bezittingen en schulden naar rato van de gerechtigdheid van de vennoot aan hem worden toegerekend.

<sup>12</sup> Deze regeling is opgenomen in de voorgestelde afdeling 4 van Titel 13 van Boek 73 BW en geldt alleen voor openbare personenvennootschappen.

<sup>13</sup> De Boek 2-rechtspersonen zijn de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de vereniging, de stichting, de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij. Zie hiervoor artikel 2:3 BW.

<sup>14</sup> Een coöperatie is slechts inhoudingsplichtig indien sprake is van een zogenoemde houdstercoöperatie. Wanneer de feitelijke werkzaamheden van een coöperatie hoofdzakelijk bestaan uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van verbonden lichamen, wordt de coöperatie als houdstercoöperatie aangemerkt. De inhoudingsplicht voor winstuitkeringen door houdstercoöperaties geldt alleen voor zover het lid van de coöperatie een kwalificerend

houdstercoöperatie dividendbelasting moet worden ingehouden. Voor de bepaling van de hoogte van het gemiddeld op de betreffende aandelen gestorte kapitaal in het kader van de bij de omzetting uitgereikte aandelen vormt het civielrechtelijke kapitaal van de personenvennootschap het uitgangspunt. Hierbij wordt uitgegaan van de bezittingen en schulden van de personenvennootschap naar de waarde in het economische verkeer ten tijde van de omzetting. De omzetting van een Boek 2-rechtspersoon in een personenvennootschap vormt in principe geen belastbaar feit voor de dividendbelasting. Zoals eerder aangegeven wordt de rechtspersoon bij omzetting niet ontbonden, maar "krijgt een ander jasje aan". Civielrechtelijk is geen sprake van een vermogensoverdracht en wordt geen vermogen aan de aandeelhouders uitgekeerd. Voor de dividendbelasting geldt voor wat betreft de nv, bv of houdstercoöperatie dat als gevolg van de omzetting in een personenvennootschap de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting wordt beëindigd. Op de geaccumuleerde, nog niet uitgekeerde winsten van een nv, bv of houdstercoöperatie rust een dividendbelastingclaim. Om te voorkomen dat deze dividendbelastingclaim verloren gaat als gevolg van een omzetting en hierdoor een heffingslek ontstaat, wordt voorgesteld de opbrengst - die zou zijn ontstaan indien de bv, nv of houdstercoöperatie ten tijde van genoemde omzetting zou zijn ontbonden en het vermogen zou zijn vereffend - in de heffing van de dividendbelasting te betrekken. Het uitgangspunt bij de vaststelling van de hoogte van de opbrengst is de ten tijde van de omzetting aanwezige nog niet uitgekeerde winst, dat wil zeggen hetgeen bij ontbinding en vereffening zou zijn uitgekeerd boven het gemiddeld op de betreffende aandelen gestorte kapitaal.

## *2.2. Voorgestelde wijzigingen in de overdrachtsbelasting*

Voor de overdrachtsbelasting wordt kort gezegd belasting geheven over de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. In het voorstel van de wet modernisering personenvennootschappen kunnen personenvennootschappen worden geïdentificeerd met verschillende gevolgen voor de overdrachtsbelasting. Dit zijn de stille personenvennootschap (zonder rechtspersoonlijkheid) en de openbare personenvennootschap (met rechtspersoonlijkheid), waarbij ook van belang is of de openbare personenvennootschap is ingeschreven in het handelsregister. Voor de overdrachtsbelasting kan de inwerkingtreding van titel 13 van boek 7 BW leiden tot nieuwe verkrijgingsmomenten, namelijk wanneer onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen overgaan. De gesignaleerde verkrijgingsmomenten worden hieronder beschreven.

### *Stille personenvennootschap*

De stille personenvennootschap krijgt ingevolge het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen geen rechtspersoonlijkheid. Het vermogen van de stille personenvennootschap blijft het vermogen van de vennoten van de stille personenvennootschap en vormt derhalve een gemeenschap, waarin de vennoten als deelgenoten zijn gerechtigd. De vernieuwingen in het wetsvoorstel leiden niet tot een extra verkrijgingsmoment voor de

---

lidmaatschapsrecht houdt in de coöperatie. Een kwalificerend lidmaatschapsrecht is een recht op ten minste 5% van de jaarwinst of ten minste 5% van de opbrengst bij liquidatie van de coöperatie.

overdrachtsbelasting, indien de personenvennootschap ook na inwerkingtreding van het wetsvoorstel als stille personenvennootschap blijft handelen. Een stille personenvennootschap wordt een openbare personenvennootschap, en verkrijgt daarmee rechtspersoonlijkheid, wanneer deze personenvennootschap op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder eigen naam aan het rechtsverkeer gaat deelnemen.

#### *Openbare personenvennootschap*

Een openbare personenvennootschap heeft altijd rechtspersoonlijkheid en staat wat het vermogensrecht betreft met een natuurlijk persoon gelijk, tenzij uit de wet het tegendeel voortvloeit. Boek 2 BW is niet van toepassing, tenzij dat in titel 13 van boek 7 BW is vermeld.<sup>15</sup> Een openbare personenvennootschap met een of meer commanditaire vennoten wordt aangeduid als een cv.<sup>16</sup> Daar waar in het voorstel van de wet modernisering personenvennootschappen de openbare personenvennootschap wordt genoemd, wordt ook de cv bedoeld. Indien de stille personenvennootschap een openbare personenvennootschap wordt door de inschrijving in het handelsregister, gaat het gemeenschappelijke vermogen van de vennoten van rechtswege onder algemene titel over op de openbare personenvennootschap.<sup>17</sup> Voor de overdrachtsbelasting kan dit een verkrijging betekenen als bedoeld in de WBR. Er ontstaat een nieuw verkrijgingsmoment wanneer onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen overgaan. Ook kan heffing van overdrachtsbelasting aan de orde komen als een openbare personenvennootschap ophoudt te bestaan en het vermogen van de personenvennootschap onder algemene titel overgaat op de voortzettende vennoot.<sup>18</sup>

Een openbare personenvennootschap is op grond van artikel 18 van de Handelsregisterwet verplicht om zich in te schrijven in het handelsregister. Toch bevat het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen ook regelgeving voor openbare personenvennootschappen die niet zijn ingeschreven. In het wetsvoorstel is aangegeven dat een openbare personenvennootschap die niet is ingeschreven in het handelsregister beperkte bevoegdheden heeft.<sup>19</sup> Zo kan een dergelijke openbare personenvennootschap zich onder andere niet omzetten, niet fuseren of splitsen en geen aandelen op naam of (de juridische eigendom van) registergoederen verkrijgen.<sup>20</sup> Omdat elke openbare personenvennootschap rechtspersoon is en dus zelfstandig rechten en verplichtingen kan hebben, kan de openbare personenvennootschap die (nog) niet is ingeschreven in het handelsregister wel de economische eigendom van een registergoed verkrijgen. Ook een (nog) niet-ingeschreven openbare personenvennootschap kan daarom te maken krijgen met belaste verkrijgingen voor de overdrachtsbelasting. Mocht zich het geval voordoen dat de vennoten van een openbare personenvennootschap ten behoeve van de openbare personenvennootschap een registergoed verkrijgen voordat die openbare personenvennootschap is ingeschreven in het handelsregister, dan behoort dat registergoed in juridische zin toe aan de vennoten (gemeenschap), maar in economische zin aan de openbare

---

<sup>15</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:810, eerste lid, BW.

<sup>16</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:800, vierde lid, BW.

<sup>17</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:810, tweede lid, BW.

<sup>18</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:815 BW.

<sup>19</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:810, derde lid, BW.

<sup>20</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:810, derde lid, BW.

personenvennootschap. Het zal duidelijk zijn dat, wat de heffing van overdrachtsbelasting betreft, de term 'registergoed' niet ziet op teboekgestelde schepen of luchtvaartuigen, maar alleen op onroerende zaken en rechten waaraan deze onroerende zaken zijn onderworpen.

#### *Voorgestelde aanpassingen in de WBR*

Het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen leidt tot aanpassing van de in de WBR opgenomen overdrachtsbelasting. Alle voorgestelde wijzigingen in de WBR beogen de heffing van overdrachtsbelasting als gevolg van de gesignaleerde verkrijgingsmomenten door de inwerkingtreding van titel 13 van boek 7 BW te beperken. De bestaande vrijstellingen worden in het onderhavige voorstel van wet op de nieuwe regelgeving voor personenvennootschappen toegesneden. Dit moet voorkomen dat de heffing van overdrachtsbelasting een belemmering vormt voor de voortzetting van de onderneming in een gewijzigde rechtsvorm. Daarbij wordt opgemerkt dat voor de omzetting van een openbare personenvennootschap (met rechtspersoonlijkheid) in een nv of bv, of omgekeerd, voor de overdrachtsbelasting geen aparte vrijstelling nodig is. In dit geval is geen sprake van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting, omdat de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan. Is een bestaande maatschap, vennootschap onder firma of cv reeds ingeschreven in het handelsregister op het moment van inwerkingtreding van de wet modernisering personenvennootschappen, dan is slechts sprake van één verkrijgingsmoment. De onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen gaan op het tijdstip van inwerkingtreding van de Invoeringswet modernisering personenvennootschappen onder algemene titel over op de openbare personenvennootschap. Voorgesteld wordt om ten behoeve van reeds bestaande personenvennootschappen, die als gevolg van de inwerkingtreding van de Invoeringswet modernisering personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid verkrijgen, in overgangsrecht te voorzien. Daarbij worden enkele aanvullende regelingen voorgesteld voor een latere omzetting van een openbare personenvennootschap in een nv of bv en voor reeds lopende termijnen bij de vennoten. Deze termijnen zien bijvoorbeeld op de driejaarstermijn voor voortzetting van de onderneming en/of bezit van de aandelen die nog kunnen gelden voor reeds eerder toegepaste vrijstellingen, zoals de vrijstelling voor inbreng, omzetting, fusie en interne reorganisatie. Daarnaast wordt voorgesteld om het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer aan te passen aan de nieuwe regeling voor personenvennootschappen.

#### *2.3. Overige wijzigingen*

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) behoeft nauwelijks aanpassing naar aanleiding van de introductie van de term personenvennootschap in het BW. Wel dienen de definities in de AWR te worden afgestemd op de nieuwe terminologie die in titel 13 van Boek 7 BW wordt gehanteerd. Tevens dient de Invorderingswet 1990 (IW 1990) naar aanleiding van de invoering van titel 13 van Boek 7 BW te worden gewijzigd. De daarin voorgestelde wijziging zorgt ervoor dat volledig aansprakelijke vennoten van een personenvennootschap, voor zover het de rijksbelastingen betreft, aansprakelijk gesteld kunnen worden op grond van de IW 1990. Een aansprakelijkstelling op grond van die wet stelt de betreffende vennoten in de gelegenheid zich desgewenst te beroepen op de in die wet opgenomen disculpatiemogelijkheid.



Tevens worden enkele wijzigingen voorgesteld de SW 1956, de Natuurschoonwet 1928 (NSW 1928) en de Comptabiliteitswet 2016.

### **3. Budgettaire aspecten**

PM

### **4. EU-aspecten**

PM

### **5. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven**

PM

### **6. Doenvermogen**

PM

### **7. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen**

PM

### **8. Advies en consultatie**

PM

### **9. Evaluaties**

PM

## **II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I**

*Artikel I, onderdeel A (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 2.14bis van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het voorgestelde artikel 7:810, eerste lid, BW dat is opgenomen in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen wordt geregeld dat de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft. Zoals in het algemeen deel van deze memorie van toelichting is aangegeven, wordt voorgesteld om voor de Wet IB 2001, de Wet Vpb 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) en de Successiewet 1956 (SW 1956) geen gevolgen te verbinden aan deze rechtspersoonlijkheid. Dit betekent dat de huidige fiscale transparantie voor personenvennootschappen in genoemde wetgeving wordt gehandhaafd voor de openbare personenvennootschap. In het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen wordt in

het voorgestelde artikel 7:800, vierde lid, BW geregeld dat de cv als een bijzondere verschijningsvorm van de openbare personenvennootschap wordt aangemerkt. Om die reden geldt het voorgaande eveneens voor de cv.

In het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 wordt een fiscale doorkijkbepaling geïntroduceerd waarmee de fiscale transparantie voor de openbare personenvennootschap in de inkomstenbelasting wordt verankerd. Genoemd artikel 2.14bis regelt hiertoe dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten, kosten en lasten van een openbare personenvennootschap worden toegerekend aan de natuurlijke personen die vennoot zijn in de openbare personenvennootschap. Deze toerekening vindt plaats in de verhouding van de gerechtigdheid van iedere vennoot in de personenvennootschap.<sup>21</sup> Op grond van genoemd artikel geldt dit eveneens voor vennoten/natuurlijke personen in de met de openbare personenvennootschap vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen. Indien in de openbare personenvennootschap een materiële onderneming wordt gedreven en de vennoten/natuurlijke personen kwalificeren als ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 of als medegerechtigde in de zin van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, zijn de aan hen toekomende opbrengsten, verminderd met de aan hen toerekenbare kosten en lasten, onderworpen aan inkomstenbelasting als winst uit onderneming (box 1). Indien in de openbare personenvennootschap geen materiële onderneming wordt gedreven, zijn de aan de vennoten/natuurlijke personen toegerekende bezittingen verminderd met de aan hen toegerekende schulden onderworpen aan inkomstenbelasting als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) dan wel als belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3).

Zoals eerder aangegeven worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten, kosten en lasten toegerekend aan de vennoten naar rato van ieders gerechtigdheid in die openbare personenvennootschap. De term "gerechtigdheid" betreft het - op basis van de fiscale doorkijkbepaling - evenredige deel van de vennoot in alle bezittingen en schulden (vermogen) en in het resultaat van de openbare personenvennootschap. De term is vergelijkbaar met de in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen gebruikte civielrechtelijke term "deelnamerecht", die bestaat uit twee componenten. De eerste component betreft de financiële positie van de vennoot. Dit is het vermogensrecht dat bestaat uit alle vorderingen van een vennoot op het vermogen van de personenvennootschap. Het gaat hier onder meer om de vergoeding bij uittreden en het recht op periodieke winstuitkeringen. De tweede component van het deelnamerecht betreft de rechten en verplichtingen die voortvloeien uit de lidmaatschapspositie van een vennoot, zoals de verplichting tot samenwerking en de afspraken over stemrecht en vertegenwoordiging. De term "deelnamerecht" is in genoemd wetsvoorstel geïntroduceerd om weg te blijven van de term "aandeel" zoals die is opgenomen in Boek 2 BW.<sup>22</sup> Het voorgaande betekent eveneens dat onroerende zaken die worden gehouden door de openbare vennootschap voor de toepassing van de artikelen 6 en 13 van het OESO-Modelverdrag worden

---

<sup>21</sup> Dit is geregeld in de overeenkomst tot samenwerking tussen de vennoten, die (gelet op het voorgestelde artikel 7:800, eerste lid, BW) is bedoeld om voor gemeenschappelijke rekening voordeel te behalen.

<sup>22</sup> Zie de artikelsgewijze toelichting bij artikel 7:811 BW van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen.

toegerekend aan de vennoten en vallen onder "immovable property" (in de zin van die artikelen) van de vennoten.

Kortom, het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 leidt ertoe dat de activa en passiva, alsmede de opbrengsten, kosten en lasten direct bij de vennoot naar rato van zijn gerechtigheid in aanmerking worden genomen voor de belastingheffing in box 1 of box 3. Deze gerechtigheid zal overigens in de praktijk – net als in de huidige situatie – op basis van de winstverdeling<sup>23</sup> worden bepaald.

#### *Artikel I, onderdeel C (artikel 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het huidige artikel 3.5 Wet IB 2001 is geregeld dat, voor de bepalingen (in afdeling 3.2 van de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen) met betrekking tot de belastbare winst uit onderneming, onder een onderneming mede wordt verstaan het zelfstandig uitgeoefende beroep en dat onder een ondernemer mede wordt verstaan de beoefenaar van een zelfstandig beroep. Met het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen komt het huidige belangrijkste civielrechtelijke verschil tussen bedrijf en zelfstandig beroep, namelijk het verschil in aansprakelijkheid van de vennoten voor schulden, te vervallen.<sup>24</sup> Dit is aanleiding om voor de inkomstenbelasting het onderscheid tussen een zelfstandig uitgeoefend beroep en een bedrijf niet meer te maken. Om die reden wordt voorgesteld artikel 3.5 Wet IB 2001 te laten vervallen.

#### *Artikel I, onderdeel D (artikel 3.54a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 3.54a, vijfde lid, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing waarmee de tekst in overeenstemming wordt gebracht met de voorgestelde wijziging van artikel 4.42a Wet IB 2001.

Het voorgestelde artikel 3.54a, negende lid, Wet IB 2001 regelt dat voor de ontbinding als bedoeld in het eerste lid van artikel 3.54a Wet IB 2001 met toepassing van artikel 14c Wet Vpb 1969 (de geruisloze terugkeer uit nv/bv), wordt gelezen de omzetting met toepassing van artikel 14d, derde lid, in verbinding met artikel 14c Wet Vpb 1969. Deze maatregel hangt samen met het voorgestelde artikel 14d, derde lid, Wet Vpb 1969. Een nv of een bv met uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder kan thans op de voet van artikel 14c Wet Vpb 1969 op verzoek gebruikmaken van de geruislozeterugkeerfaciliteit. In het voorgestelde derde lid van artikel 14d Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat een nv of bv met uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder ook bij een omzetting op de voet van artikel 7:822 BW gebruik kan maken van de zogenoemde geruislozeterugkeerfaciliteit, op de voet van artikel 14c Wet Vpb 1969. Op de voet van het voorgestelde artikel 14d, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt een omzetting onder voorwaarden gelijkgesteld met een ontbinding als bedoeld in artikel 14c, eerste lid, Wet Vpb 1969. Deze gelijkstelling is nodig aangezien bij genoemde omzetting van een nv of bv geen sprake is van

---

<sup>23</sup> Zie het voorgestelde artikel 7:806 BW van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen.

<sup>24</sup> Naar huidig recht is het belangrijkste verschil tussen een maatschap en een vennootschap onder firma (vof) het verschil in aansprakelijkheid van de vennoten voor de schulden. Bij de maatschap zijn maten aansprakelijk voor gelijke delen, terwijl de vennoten van de vof hoofdelijk aansprakelijk zijn voor het geheel (zie paragraaf 4 van het algemeen deel van de memorie bij het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen).

ontbinding van deze rechtspersoon (hetgeen een voorwaarde is voor toepassing van de geruislozeterugkeerfaciliteit).

Eenzelfde gelijkstelling van de genoemde omzetting en ontbinding is voor de toepassing van artikel 3.54a Wet IB 2001 nodig. Deze gelijkstelling is opgenomen in het voorgestelde negende lid van artikel 3.54a Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel E (artikel 3.59a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het voorgestelde artikel 7:821 BW, dat is opgenomen in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen, wordt geregeld dat een openbare personenvennootschap kan worden omgezet in een rechtspersoon als genoemd in artikel 2:3 BW, namelijk een nv, bv, vereniging, stichting, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij (hierna ook: Boek 2-rechtspersoon). Deze Boek 2-rechtspersonen zijn belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, waarbij echter voor verenigingen en stichtingen geldt dat deze alleen belastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven. Civielrechtelijk is bij genoemde omzetting sprake van een rechtsvormwijziging: een openbare personenvennootschap wordt omgezet in een Boek 2-rechtspersoon. Hierbij wordt de rechtspersoon niet ontbonden, maar krijgt slechts "een ander jasje aan". Dit resulteert niet in een vermogensoverdracht. Immers, de rechtspersoon is en blijft - ook na de omzetting - eigenaar van de vermogensbestanddelen van de door hem gedreven onderneming. In dit wetsvoorstel wordt geregeld dat een openbare personenvennootschap "transparant" is voor onder andere de inkomsten- en vennootschapsbelasting. De vennoten/natuurlijke personen in die personenvennootschap kunnen als ondernemer winst uit onderneming genieten met betrekking tot het aan de betreffende vennoot toerekenbare resultaat van die personenvennootschap. De inkomstenbelasting kent een subjectief ondernemingsbegrip. Aangezien de openbare personenvennootschap als fiscaal transparant wordt aangemerkt, drijven de vennoten ieder - naar rato van ieders gerechtigdheid in het vermogen van de openbare personenvennootschap - een aparte (subjectieve) onderneming. Na de omzetting van de openbare personenvennootschap in een Boek 2-rechtspersoon zullen de vennoten in beginsel niet meer als ondernemer (of als genietter van resultaat uit overige werkzaamheden) in de inkomstenbelasting worden belast voor de winst uit onderneming (onderscheidenlijk resultaat uit overige werkzaamheden), maar als aanmerkelijkbelanghouder in box 2 of als belegger in box 3. Zij genieten dan afhankelijk van de omvang van hun gerechtigdheid in de Boek 2-rechtspersoon inkomen uit aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen. In het geval de voormalige vennoot van de openbare vennootschap tezamen met zijn partner (globaal gezegd) ten minste 5% van de aandelen of winstbewijzen verkrijgt in de omgezette bv, nv of coöperatie is sprake van een aanmerkelijk belang. Op de voet van artikel 4.21 Wet IB 2001 wordt de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang gesteld op de waarde van de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten. In het geval van een omzetting op de voet van artikel 7:821 BW zal, na het te nemen besluit met een aanduiding hoeveel aandelen ieder van de vennoten verkrijgt, op enig moment het eigen vermogen van de (voormalige) openbare personenvennootschap worden ingebracht in de omgezette bv of nv. Het ingebrachte eigen vermogen, zijnde het gestorte deel van het geplaatste kapitaal, ten tijde van de omzetting vormt

derhalve de tegenprestatie relevant voor het bepalen van de omvang van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang.

Omdat civielrechtelijk geen overdracht van vermogen plaatsvindt, is om de fiscale gevolgen van deze omzetting te regelen een vertaalslag nodig waarmee de staking van de onderneming wordt aangemerkt als een belastbaar feit voor de inkomstenbelasting. Daartoe wordt in het voorgestelde artikel 3.59a Wet IB 2001 opgenomen dat de vennoot in de openbare personenvennootschap ten tijde van de omzetting wordt geacht het vermogen van zijn onderneming tegen de waarde in het economische verkeer over te dragen aan de Boek 2-rechtspersoon waarin de openbare personenvennootschap wordt omgezet. In dit geval is gekozen voor een fictieve overdracht *ten tijde van de omzetting*, in plaats van het - in de inkomstenbelasting gebruikelijke - *onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip*, omdat op dat (laatste) moment de rechtspersoon nog niet is "getransformeerd" naar een Boek 2-rechtspersoon.

De genoemde fictieve overdracht van de onderneming in het voorgestelde artikel 3.59a Wet IB 2001 behelst eveneens een fictieve staking van die onderneming en heeft allereerst tot gevolg dat in beginsel afgerekend dient te worden over alle stille en fiscale reserves en eventueel in de onderneming aanwezige goodwill. Daarnaast heeft dit tot gevolg dat bij een omzetting in een nv of bv de belastingplichtige kan verzoeken om op de voet van artikel 3.65 Wet IB 2001 de omzetting fiscaal geruisloos te doen plaatsvinden. Indien aan de voorwaarden van artikel 3.65 Wet IB 2001 wordt voldaan, wordt in dat geval de onderneming van de vennoot geacht niet te zijn gestaakt, zodat de fiscale boekwaarden van de voort te zetten onderneming worden doorgeschoven naar de Boek 2-rechtspersoon die de onderneming voortzet. Mocht de vennoot, na toepassing van de geruisloze omzetting op de voet van artikel 3.65 Wet IB 2001, een aanmerkelijk belang verkrijgen, dan wordt de verkrijgingsprijs bedoeld in artikel 4.21 Wet IB 2001 gesteld op de som van de fiscale boekwaarden van de ingebrachte vermogensbestanddelen. Deze doorschuiffaciliteit geldt niet wanneer sprake is van een omzetting als bedoeld in het voorgestelde artikel 7:821 BW in één van de andere Boek 2-rechtspersonen, namelijk een vereniging, stichting, coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij.

#### *Artikel I, onderdeel F (artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het voorgestelde artikel 7:822 BW wordt geregeld dat een Boek 2-rechtspersoon kan worden omgezet in een openbare personenvennootschap. Een vennootschap (zijnde een nv, bv of coöperatie) waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft, kan op basis van voornoemd artikel dus worden omgezet in een openbare personenvennootschap. Omdat een openbare personenvennootschap ingevolge dit wetsvoorstel als transparant voor de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting wordt aangemerkt, is na de omzetting van een vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden, geen sprake meer van een aanmerkelijk belang. Bij een omzetting is feitelijk geen sprake van een overdracht waarbij een deel van het in het aanmerkelijk belang belichaamde complex van rechten overgaat op een ander. Omdat geen sprake is van een feitelijke vervreemding maar wel van een fiscale sfeerovergang, is een fictie nodig om te waarborgen dat ten tijde van de omzetting een belastbaar feit plaatsvindt voor de toepassing

van de aanmerkelijkbelangregeling. Het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001 regelt daarom dat een aanmerkelijkbelanghouder van een nv, bv of coöperatie, ten tijde van de omzetting, geacht wordt zijn aandelen of winstbewijzen te hebben vervreemd. Dit heeft in beginsel tot gevolg dat de aanmerkelijkbelanghouder dient af te rekenen over het vervreemdingsvoordeel, zijnde het verschil tussen de overdrachtprijs en de verkrijgingsprijs. Indien bij de (fictieve) vervreemding een tegenprestatie ontbreekt, wordt de overdrachtprijs gesteld op de waarde die ten tijde van de omzetting in het economische verkeer aan de aandelen of winstbewijzen kan worden toegerekend.

Op grond van artikel 4.46, eerste lid, Wet IB 2001 worden vervreemdingsvoordelen in aanmerking genomen op het tijdstip van de vervreemding. Ter zake van de omzetting zal feitelijk geen sprake zijn van een vervreemding. Alsdan geldt voor de toepassing van artikel 4.46, eerste lid, Wet IB 2001 als het tijdstip van de vervreemding het moment dat (de obligatoire overeenkomst ter zake van) de omzetting perfect is geworden. Voor de omzetting van een rechtspersoon gelden in het algemeen drie vereisten, zijnde een omzettingsbesluit, een besluit tot statutenwijziging en een notariële akte, waarvan het moment van verlijden tevens het inwerkingtredingstijdstip is van de omzetting. Eerst op het tijdstip waarop alle vereisten zijn vervuld is de overeenkomst perfect en wordt het vervreemdingsvoordeel genoten.

*Artikel I, onderdeel G (artikel 4.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 4.18 Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel H (artikel 4.24 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 4.24, vijfde lid, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 4.24bis van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 4.24bis, eerste lid, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel J (artikel 4.24a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Voorgesteld wordt de huidige tekst van artikel 4.24a Wet IB 2001 aan te duiden als eerste lid, omdat wordt voorgesteld een tweede lid toe te voegen.

Een nv of bv met uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder kan thans op de voet van artikel 14c Wet Vpb 1969 op verzoek gebruikmaken van de geruislozeterugkeerfaciliteit. In het voorgestelde derde lid van artikel 14d Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat een nv of bv met

uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder ook bij een omzetting op de voet van artikel 7:822 BW op verzoek gebruik kan maken van de zogenoemde geruislozeterugkeerfaciliteit op de voet van artikel 14c Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde tweede lid van artikel 4.24a Wet IB 2001 regelt dat het vervreemdingsvoordeel dat in aanmerking wordt genomen op grond van het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001 met toepassing van artikel 14d, derde lid, Wet Vpb 1969 ten minste nihil bedraagt. Daarmee wordt bereikt dat het vervreemdingsvoordeel ter zake van de genoemde omzetting met gebruikmaking van de geruislozeterugkeerfaciliteit op een gelijke wijze wordt behandeld als het in aanmerking te nemen vervreemdingsvoordeel in het kader van een ontbinding van de nv of bv met toepassing van artikel 14c Wet Vpb 1969.

*Artikel I, onderdeel K (artikel 4.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 4.25, vijfde lid, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel L (artikel 4.27 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 4.27, derde lid, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel M (artikel 4.34a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Het voorgestelde artikel 4.34a Wet IB 2001 regelt de omvang van de vervreemdingsvoordelen in de situatie van een omzetting als bedoeld in het voorgestelde artikel 7:822 BW met toepassing van de faciliteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 14d, derde lid, in verbinding met artikel 14c Wet Vpb 1969. Bij het vaststellen van de omvang van de vervreemdingsvoordelen worden onder voorwaarden de nog niet door de vennootschap verrekende verliezen aangemerkt als ondernemingsverlies van de voortzettende aandeelhouder(s).

Het voorgestelde artikel 4.34a Wet IB 2001 komt inhoudelijk overeen met artikel 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001, waarmee wordt bereikt dat het vaststellen van het (fictieve) vervreemdingsvoordeel en de door te schuiven ondernemingsverliezen ter zake van de genoemde omzetting op overeenkomstige wijze kan plaatsvinden als bij een ontbinding van een nv of bv met toepassing van artikel 14c Wet Vpb 1969.

*Artikel I, onderdeel N (artikel 4.40 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijziging van artikel 4.40, Wet IB 2001 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel O (paragraaf 4.8.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Voorgesteld wordt aan het opschrift van paragraaf 4.8.4 Wet IB 2001 de woorden "en van een omzetting" toe te voegen. Hiermee komt duidelijk tot uitdrukking dat de paragraaf tevens ziet op het verzoek om doorschuiving van de vervreemdingsvoordelen in het kader van een omzetting van de vennootschap op de voet van het voorgestelde artikel 7:822 BW.

*Artikel I, onderdeel P (artikel 4.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Voorgesteld wordt aan het opschrift van artikel 4.42a Wet IB 2001 de woorden "en omzetting" toe te voegen. Hiermee komt tot uitdrukking dat het artikel tevens ziet op het verzoek om doorschuiving van de vervreemdingsvoordelen in het kader van een omzetting van de vennootschap op de voet van artikel 7:822 BW.

In het voorgestelde derde lid van artikel 14d Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat een nv of bv met uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder bij een omzetting op de voet van artikel 7:822 BW gebruik kan maken van de zogenoemde geruislozeterugkeerfaciliteit van artikel 14c Wet Vpb 1969. Het voorgestelde tweede lid van artikel 4.42a Wet IB 2001 regelt dat de vervreemdingsvoordelen die in aanmerking worden genomen op grond van het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001 met toepassing van voorgesteld artikel 14d, derde lid, in verbinding met artikel 14c, eerste lid, Wet Vpb 1969, kunnen worden doorgeschoven en in zoverre buiten aanmerking blijven. Daarmee wordt bereikt dat het doorschuiven van de (fictieve) vervreemdingsvoordelen ter zake van de genoemde omzetting op overeenkomstige wijze kan plaatsvinden als de doorschuiving van (fictieve) vervreemdingsvoordelen bij een ontbinding van de nv of bv met toepassing van artikel 14c Wet Vpb 1969.

Het voorgestelde derde lid van artikel 4.42a Wet IB 2001 regelt dat aan het verzoek zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 4.42a, tweede lid, Wet IB 2001 bij ministeriële regeling nadere voorwaarden kunnen worden gesteld. Met de voorgestelde aanpassing wordt bereikt dat bij ministeriële regeling soortgelijke voorwaarden, als die gelden voor toepassing van de geruislozeterugkeerfaciliteit op de voet van artikel 14c Wet Vpb 1969, kunnen worden gesteld die op overeenkomstige wijze van toepassing worden op het verzoek om de geruislozeterugkeerfaciliteit op de voet van artikel 14d, derde lid, Wet Vpb 1969 (geruislozeterugkeerfaciliteit bij omzetting).

*Artikel I, onderdeel Q (artikel 4.46 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De voorgestelde wijzigingen van artikel 4.46, tweede en derde lid, Wet IB 2001 betreffen redactionele aanpassingen in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

## **Artikel II**

*Artikel II, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*



In het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 (dat op grond van het voorgestelde artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is bij de bepaling van de winst voor de vennootschapsbelasting) wordt de transparantie voor de inkomstenbelasting (en vennootschapsbelasting via genoemde schakelbepaling) van openbare personenvennootschappen geregeld. De voorgestelde aanpassing van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 houdt verband met deze fiscale transparantie. In genoemd onderdeel e worden als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt 'andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen, indien en voor zover zij een onderneming drijven'. Aangezien de openbare personenvennootschap ten gevolge van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid verkrijgt, zou zonder de voorgestelde aanpassing onbedoeld vennootschapsbelastingplicht kunnen ontstaan voor de openbare personenvennootschap.

*Artikel II, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Voorgesteld wordt om in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 in het buitenland gevestigde openbare personenvennootschappen - hieronder worden tevens begrepen de buitenlandse equivalenten daarvan - uit te zonderen van de categorie 'andere rechtspersonen' die als buitenlandse belastingplichtigen worden aangemerkt. De achtergrond van de voorgestelde aanpassing is dat de openbare personenvennootschap in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid verkrijgt. Zonder de voorgestelde aanpassing van genoemd onderdeel a zou voor een in het buitenland gevestigde openbare personenvennootschap, of een rechtsvorm die op basis van de civielrechtelijke kenmerken vergelijkbaar is met een openbare personenvennootschap, belastingplicht voor de vennootschapsbelasting kunnen ontstaan.

*Artikel II, onderdeel C (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Met de voorgestelde aanpassing van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat voor de bepaling van de winst voor de toepassing van de vennootschapsbelasting het voorgestelde artikel 3.59a Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing is. Zoals in de toelichting bij artikel I, onderdeel E, is beschreven, wordt in artikel 3.59a Wet IB 2001 een eindafrekening gecreëerd voor vennoten/natuurlijke personen met betrekking tot de stille reserves, fiscale reserves en goodwill bij een omzetting van een openbare personenvennootschap op de voet van artikel 7:821 BW. De toepassing van deze bepaling voor de vennootschapsbelasting betekent dat voor een vennoot/vennootschapsbelastingplichtig lichaam in een personenvennootschap bij een omzetting op de voet van artikel 7:821 BW sprake is van een fictieve overdracht van het vermogen van de door die vennoot/vennootschapsbelastingplichtige gedreven onderneming (zijnde de gerechtigdheid van die vennoot tot het vermogen van de personenvennootschap). Dit betekent dat die vennoot/vennootschapsbelastingplichtige wordt geacht ten tijde van de omzetting het vermogen van zijn onderneming te hebben overgedragen aan de rechtspersoon waarin de openbare vennootschap wordt omgezet tegen de waarde in het economische verkeer en zijn

onderneming te hebben gestaakt. Dit resulteert in een verplichte eindafrekening voor de vennoot/vennootschapsbelastingplichtige over de stille reserves, fiscale reserves en goodwill van die onderneming. Als na de omzetting de voormalige vennoot/vennootschapsbelastingplichtige in de openbare vennootschap een deelneming verkrijgt in de rechtspersoon waarin de openbare vennootschap is omgezet, geldt - in de hierboven geschetste situatie dat in het kader van de omzetting is afgerekend over de stille en fiscale reserves en goodwill - de waarde in het economische verkeer van het vermogen van de onderneming van de vennoot ten tijde van de omzetting als opgeofferd bedrag.

Indien sprake is van een omzetting in een lichaam dat na de omzetting belastingplichtig wordt voor de vennootschapsbelasting, is het voor de vennoot/vennootschapsbelastingplichtige onder omstandigheden mogelijk een beroep te doen op een fiscale doorschuiffaciliteit (in samenhang met het voorgestelde tiende lid van artikel 14 Wet Vpb 1969), in welk geval de genoemde eindafrekening bij die vennoot onder voorwaarden achterwege kan blijven (zoals in de toelichting bij artikel I, onderdeel E, is beschreven).

Met het voorgestelde artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt de zogenoemde doorkijkbepaling in het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 (zie de toelichting bij artikel I, onderdeel B) voor de vennootschapsbelasting van overeenkomstige toepassing verklaard. Dit betekent, kort gezegd, dat de bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten, kosten en lasten en dientengevolge de winst van een openbare personenvennootschap of hiermee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm met vennoten die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, rechtstreeks worden toegerekend aan de vennoten en bij hen dus tot de (belastbare) winst voor de vennootschapsbelasting behoort. In samenhang met artikel 18, eerste lid, Wet Vpb 1969 geldt de doorkijkbepaling vervolgens eveneens voor buitenlands belastingplichtige vennoten in een openbare personenvennootschap of hiermee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm.

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om de huidige tekst van artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen aangezien deze bepaling overbodig is geworden.

#### *Artikel II, onderdeel D (artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Wanneer een openbare personenvennootschap met vennoten/vennootschapsbelastingplichtigen op de voet van artikel 7:821 BW wordt omgezet in een Boek 2-rechtspersoon, wordt ingevolge het voorgestelde artikel 3.59a Wet IB 2001 - in combinatie met de voorgestelde toevoeging van een verwijzing naar die bepaling aan artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 - elke vennoot/vennootschapsbelastingplichtige geacht zijn gerechtigdheid in het vermogen van de openbare personenvennootschap (dat wil zeggen de bezittingen en schulden van zijn onderneming) ten tijde van de omzetting over te dragen aan die Boek 2-rechtspersoon tegen de waarde in het economische verkeer. Dit resulteert dan in beginsel in een verplichte eindafrekening voor de vennoot/vennootschapsbelastingplichtige over alle in zijn onderneming aanwezige stille en fiscale reserves en goodwill. In het kader van die omzetting worden door de Boek 2-rechtspersoon aandelen uitgereikt aan genoemde vennoten. Door genoemde omzetting is sprake van het samenvoegen van de ondernemingen van de vennoten tot één onderneming die gedreven wordt

door een belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting (de Boek 2-rechtspersoon).

Bij een bedrijfsfusie in de zin van artikel 14 Wet Vpb 1969 draagt een vennootschapsbelastingplichtig lichaam (overdrager) zijn gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel van zijn onderneming over aan een ander lichaam dat door de overname belastingplichtig wordt (overnemer), tegen uitreiking van aandelen in de overnemer. De overdrager hoeft de winst behaald bij de overdracht niet in aanmerking te nemen, mits latere heffing bij de overnemer verzekerd is en tevens aan bepaalde (andere) voorwaarden is voldaan. In fiscale zin kunnen de hiervoor genoemde vennoten/vennootschapsbelastingplichtigen in de om te zetten personenvennootschap - als gevolg van de voorgestelde doorkijkbepaling van artikel 2.14bis Wet IB 2001 in samenhang met het voorgestelde artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 - voor de toepassing van genoemd artikel 14 worden gelijkgesteld met een overdrager en de Boek 2-rechtspersoon waarin de openbare personenvennootschap wordt omgezet met een overnemer. De hierboven genoemde omzetting kan daarom fiscaal met een zogenoemde bedrijfsfusie worden gelijkgesteld, als gevolg waarvan de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 Wet Vpb 1969 kan worden toegepast op deze omzetting.

In het voorgestelde tiende lid van artikel 14 Wet Vpb 1969 wordt daarom geregeld dat de genoemde omzetting wordt gelijkgesteld met een bedrijfsfusie in de zin van dat artikel. Dit heeft tot gevolg dat de vennoten/vennootschapsbelastingplichtigen onder bepaalde voorwaarden een beroep kunnen doen op de bedrijfsfusiefaciliteit van genoemd artikel zodat eindafrekening bij de vennoten achterwege kan blijven. Dit betekent dat indien de vennoten/vennootschapsbelastingplichtige lichamen van de om te zetten openbare personenvennootschap zich beroepen op artikel 14, tiende lid, Wet Vpb 1969, en voldoen aan de in genoemd artikel 14 gestelde voorwaarden, niet hoeven af te rekenen over de stille reserves, fiscale reserves en goodwill van hun onderneming. Dit heeft tot gevolg dat deze fiscale claims moeten worden overgenomen door de overnemer (de Boek 2-rechtspersoon) die aldus dient te starten met de fiscale boekwaarde zoals die gold voor de openbare personenvennootschap ten tijde van de omzetting. Voor de vennoten/vennootschapsbelastingplichtige lichamen geldt de fiscale boekwaarde van de overgedragen onderneming hierbij als opgeofferd bedrag voor de aan hen uitgereikte aandelen.

#### *Artikel II, onderdeel E (afdeling 2.8a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Voorgesteld wordt na afdeling 2.8 een nieuwe afdeling 2.8a in te voegen, bestaande uit één artikel. In het voorgestelde artikel 14d Wet Vpb 1969 worden twee zaken geregeld voor de situatie waarin een vennootschapsbelastingplichtig lichaam op de voet van artikel 7:822 BW wordt omgezet in een openbare personenvennootschap. Allereerst betreft dit een eindafrekening in de vennootschapsbelasting voor het vennootschapsbelastingplichtige lichaam dat wordt omgezet. Daarnaast wordt geregeld dat dit lichaam onder bepaalde voorwaarden afrekening kan voorkomen door een beroep te doen op een fiscale faciliteit waarbij de boekwaarden van de bezittingen en schulden naar de vennoten van de personenvennootschap worden doorgeschoven. Een beroep op

deze faciliteit is slechts mogelijk indien het belastingplichtige lichaam (de rechtspersoon die wordt omgezet) ófwel uitsluitend vennootschapsbelastingplichtige lichamen ófwel uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder heeft (en in dit laatste geval, dient de rechtspersoon die wordt omgezet een nv of een bv te zijn).

In het voorgestelde eerste lid van genoemd artikel 14d wordt geregeld dat de omzetting een belastbaar feit is voor de vennootschapsbelasting, doordat het belastingplichtige lichaam geacht wordt zijn vermogensbestanddelen ten tijde van de omzetting te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijke personen die vennoot worden in de openbare personenvennootschap en daarnaast geacht wordt ten tijde van de omzetting te zijn opgehouden uit zijn onderneming in Nederland belastbare winst te genieten. Het resultaat hiervan is dat het belastingplichtige lichaam dient af te rekenen over de aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill in zijn onderneming.

In het voorgestelde tweede lid van genoemd artikel wordt geregeld dat de faciliteit voor juridische splitsing van artikel 14a, tweede tot en met elfde lid, Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is op een omzetting op de voet van artikel 7:822 BW indien de vennoten in de openbare personenvennootschap waarin de belastingplichtige wordt omgezet uitsluitend vennootschapsbelastingplichtige lichamen zijn. De toepassing van de splitsingsfaciliteit is mogelijk omdat de vermogensbestanddelen van de om te zetten rechtspersoon als gevolg van de omzetting in een openbare personenvennootschap worden geacht te zijn overgedragen aan de vennoten van de personenvennootschap (voormalig aandeelhouders) naar rato van hun gerechtigdheid in de omgezette rechtspersoon. Hierbij wordt de om te zetten rechtspersoon voor de toepassing van genoemde bepaling aangemerkt als de splitsende rechtspersoon en de vennoten (voormalig aandeelhouders van de om te zetten rechtspersoon) als de verkrijgende rechtspersonen. Om eindafrekening te voorkomen dient aan alle voorwaarden van artikel 14a, tweede tot en met elfde lid, Wet Vpb 1969 voor een geruisloze splitsing te worden voldaan.

In het voorgestelde derde lid van artikel 14d Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat een nv of bv met uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder die op de voet van artikel 7:822 BW wordt omgezet in een openbare personenvennootschap gebruik kan maken van de zogenoemde geruislozeterugkeerfaciliteit van artikel 14c Wet Vpb 1969. Tevens dient daarbij aan alle voorwaarden van artikel 14c, tweede tot en met achtste lid, Wet Vpb 1969 en aan bepaalde nader gestelde voorwaarden, zoals onder meer genoemd in het besluit geruisloze terugkeer, te worden voldaan. De geruislozeterugkeerfaciliteit maakt het mogelijk een door middel van een nv of bv gedreven onderneming, geruisloos om te zetten in een onderneming die rechtstreeks voor rekening en risico van de voortzettende aandeelhouders/natuurlijke personen wordt gedreven. De regeling brengt met zich dat de bestaande, gecombineerde vennootschapsbelastingclaim en inkomstenbelastingclaim in de vorm van een zogenoemde aanmerkelijkbelangclaim, worden omgezet in een enkelvoudige inkomstenbelastingclaim. De enkelvoudige inkomstenbelastingclaim na de geruisloze terugkeer bestaat uit het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen die bij de geruisloze terugkeer tot het ondernemingsvermogen gaan behoren van de onderneming van de voortzettende aandeelhouders. De inkomstenbelastingclaim kan na geruisloze terugkeer tevens (mede) tot uitdrukking komen in

een zogenoemde terugkeerreserve die wordt gevormd met toepassing van artikel 3.54a Wet IB 2001. Omdat bij omzetting in een openbare personenvennootschap de nv of bv niet wordt ontbonden, kan deze faciliteit niet worden toegepast zonder nadere wettelijke aanvulling. In de laatste zin van het voorgestelde derde lid wordt daarom geregeld dat genoemde omzetting voor de overeenkomstige toepassing van artikel 14c, eerste tot en met zevende lid, Wet Vpb 1969 wordt aangemerkt als een ontbinding als bedoeld in het eerste lid van artikel 14c Wet Vpb 1969.

### **Artikel III**

#### *Artikel III, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

In het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 (dat op grond van het voorgestelde artikel 8, derde lid, Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is bij de bepaling van de winst voor de vennootschapsbelasting) wordt de fiscale transparantie van openbare personenvennootschappen geregeld. Met het voorgestelde elfde lid van artikel 1 Wet DB 1965 wordt deze transparantiebenadering ook gevolgd voor de toepassing van de Wet DB 1965 en de daarop berustende bepalingen. Op basis van het voorgestelde artikel 7:810 BW van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen kan een openbare personenvennootschap als rechtspersoon eigenaar zijn van de aandelen in een nv, bv of andere vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.<sup>25</sup> Zonder aanvullende maatregel kan de openbare personenvennootschap dus als belastingplichtige voor de dividendbelasting worden aangemerkt. Om dat te voorkomen wordt op grond van het voorgestelde elfde lid van artikel 1 Wet DB 1965 voor de dividendbelasting niet de openbare personenvennootschap of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm<sup>26</sup> als de opbrengstgerechtigde aangemerkt, maar worden de vennoten van de openbare personenvennootschap, respectievelijk de participanten in de daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm, als de opbrengstgerechtigden aangemerkt naar rato van ieders gerechtigdheid in de openbare personenvennootschap. De term "gerechtigdheid" betreft het - op basis van de fiscale doorkijkbepaling - evenredige deel van de vennoot in alle bezittingen en schulden (vermogen) en in het resultaat van de openbare personenvennootschap en verschilt hiermee van de in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen gebruikte civielrechtelijke term "deelnamerecht". Zie ook de opmerkingen hieromtrent bij artikel I, onderdeel B, van dit voorstel van wet.

Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat de openbare personenvennootschap ook niet als inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting wordt aangemerkt.

#### *Artikel III, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

---

<sup>25</sup> Het fonds voor gemene rekening en de houdstercoöperatie zijn voor de toepassing van de dividendbelasting op grond van artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965 gelijkgesteld met een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.

<sup>26</sup> Aan de hand van de methode van rechtsvormvergelijking dient te worden beoordeeld of een buitenlandse rechtsvorm vergelijkbaar is met een openbare personenvennootschap. Op basis van deze methode worden de civielrechtelijke kenmerken van de betreffende buitenlandse rechtsvorm vergeleken met de civielrechtelijke kenmerken van de openbare personenvennootschap. De rechtsvormvergelijking is thans nader uitgewerkt in het Besluit van de Staatssecretaris van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M (Stcrt. 2009-19749).

In het voorgestelde artikel 7:822 BW van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen wordt geregeld dat een Boek 2-rechtspersoon kan worden omgezet in een openbare personenvennootschap. Voor de dividendbelasting is alleen de omzetting van een bv, nv of coöperatie<sup>27</sup> (hierna wordt gemakshalve gesproken van de bv) in een openbare personenvennootschap relevant, aangezien alleen op de opbrengsten van aandelen (of lidmaatschapsrechten e.d.) in deze rechtspersonen dividendbelasting wordt ingehouden. Ten tijde van de omzetting van een bv in een openbare personenvennootschap rust op de (niet uitgekeerde) winstreserves van de bv in beginsel een dividendbelastingclaim.

Nadat de bv is omgezet in een openbare personenvennootschap verdwijnt deze bestaande dividendbelastingclaim op de reserves van de bv omdat de openbare personenvennootschap niet inhoudingsplichtig is voor de dividendbelasting. Het voorgaande heeft tot gevolg dat de omzetting van een bv in een openbare personenvennootschap – zonder aanvullende maatregel - resulteert in een potentieel heffingslek in de dividendbelasting, namelijk in die situaties waarin de dividendbelasting op de door de bv (zonder een dergelijke omzetting) uitgekeerde winst een eindheffing zou zijn. Kort gezegd betreft dit de situaties waarin de aandeelhouders (opbrengstgerechtigden) van de bv geen aanspraak maken op de toepassing van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 Wet DB 1965 en ook geen recht hebben op teruggaaf van dividendbelasting of de dividendbelasting kunnen verrekenen met de verschuldigde Nederlandse inkomsten- of vennootschapsbelasting.

Met het voorgestelde onderdeel j van artikel 3, eerste lid, Wet DB 1965 wordt bewerkstelligd dat deze mogelijke dividendbelastingclaim, die rust op de voor de omzetting aanwezige winstreserves, niet verloren gaat. Het voorgestelde onderdeel j regelt dat tot de opbrengst wordt gerekend hetgeen tot de opbrengst zou hebben behoord indien de vennootschap ten tijde van de omzetting zou zijn geliquideerd. Hierbij geldt als uitgangspunt bij de vaststelling van de te belasten opbrengst hetgeen bij liquidatie zou zijn uitgekeerd boven het gemiddelde op de betreffende aandelen gestorte kapitaal. In artikel 7, vijfde lid, Wet DB 1965 is geregeld dat indien de belasting de opbrengst in geld overtreft, het ontbrekende (aan belasting) geacht wordt te zijn ingehouden op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld. Op grond van het voorgestelde zesde lid van artikel 7 Wet DB 1965 wordt de datum van het ter beschikking stellen gesteld op het tijdstip waarop de omzetting volgens de notariële akte plaatsvindt.

Voor een deel van de aandeelhouders (opbrengstgerechtigden) geldt dat deze recht hebben op de inhoudingsvrijstelling op basis van artikel 4 Wet DB 1965 of op een teruggave van dividendbelasting.

Voor de overige opbrengstgerechtigden waarvoor de vrijstelling of teruggave niet geldt, betekent dit dat de dividendbelasting die wordt ingehouden op winstreserves op het moment van de omzetting, een eindheffing is. Een gefaciliteerde omzetting van een bv in een openbare personenvennootschap voor de dividendbelasting is in dit kader niet gewenst, omdat latere heffing van dividendbelasting voor deze opbrengstgerechtigden niet kan plaatsvinden. Om deze reden wordt juist artikel 3, eerste lid, onderdeel j, Wet DB 1965 voorgesteld.

### *Artikel III, onderdeel C (artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

---

<sup>27</sup> Voor zover deze coöperatie kwalificeert als een "houdstercoöperatie" in de zin van artikel 1, achtste lid, Wet DB 1965.

In artikel 7 Wet DB 1965 is de wijze waarop de dividendbelasting wordt geheven geregeld. In artikel 7, derde lid, Wet DB 1965 is bepaald dat de dividendbelasting moet worden ingehouden op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld. In het bij dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel j, Wet DB 1965 is geregeld dat een omzetting op de voet van het voorgestelde artikel 7:822 BW van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen een belastbaar feit vormt voor de dividendbelasting. Het voorgestelde onderdeel j regelt dat tot de opbrengst wordt gerekend hetgeen als uitkering tot de opbrengst zou hebben behoord indien de vennootschap ten tijde van de omzetting zou zijn geliquideerd. Omdat de vennootschap ten tijde van een omzetting echter niet daadwerkelijk wordt geliquideerd en er geen opbrengst wordt uitgekeerd aan de aandeelhouders is er zonder nadere wettelijke bepaling geen sprake van terbeschikkingstelling van de opbrengst. In het voorgestelde artikel 7, zesde lid, Wet DB 1965 wordt daarom geregeld dat de opbrengst ten tijde van de genoemde omzetting wordt geacht ter beschikking te zijn gesteld op het tijdstip waarop de omzetting volgens de notariële akte plaatsvindt. Dit tijdstip geldt ook voor de toepassing van artikel 7, vijfde lid, Wet DB 1965. In genoemd lid is geregeld dat indien de belasting de opbrengst in geld overtreft, het ontbrekende (aan belasting) geacht wordt te zijn ingehouden op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld. In dit geval wordt aldus aangesloten bij het tijdstip waarop de omzetting volgens de notariële akte plaatsvindt.

#### **Artikel IV**

*Artikel IV, onderdelen A en C (artikelen 7 en 24 van de Successiewet 1956)*

Voor de heffing van overdrachtsbelasting is de openbare personenvennootschap of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm<sup>28</sup> belastingplichtig en zijn dus niet de vennoten belastingplichtig. Voor de schenk- en erfbelasting is de openbare personenvennootschap echter transparant op grond van het voorgestelde artikel 15a SW 1956, zie de toelichting bij artikel IV, onderdeel B. Dit betekent dat de overdrachtsbelasting is verschuldigd door de openbare personenvennootschap (de rechtspersoon), maar dat de erf- en schenkbelasting is verschuldigd door de vennoten van de openbare personenvennootschap. De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 7 en 24 SW 1956 regelen de mogelijke samenloop van beide belastingen die hierdoor kan optreden.

In artikel 7, tweede lid, SW 1956 is bepaald dat de overdrachtsbelasting die is betaald ter zake van een in aanmerking genomen waarde als bedoeld in het eerste lid van dat artikel in mindering kan worden gebracht op de erfbelasting die is verschuldigd ter zake van die fictieve verkrijging. Met de voorgestelde tweede zin van het tweede lid van dat artikel wordt geregeld dat de door een openbare personenvennootschap betaalde overdrachtsbelasting door de achterliggende vennoten op de door hen verschuldigde erfbelasting in mindering kan worden gebracht. Het voorgaande is

---

<sup>28</sup> Hierna wordt alleen gesproken van de openbare personenvennootschap, maar daarbij betreft het telkens tevens de daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen, tenzij dit anders wordt aangegeven.

ingevolge het voorgestelde artikel 24, tweede lid, tweede zin, SW 1956 ook van toepassing voor de schenkbelasting. Van de openbare personenvennootschap geheven overdrachtsbelasting kan door de vennoten in mindering worden gebracht op de door hen verschuldigde schenkbelasting. Verrekening tussen de vennoten van de openbare personenvennootschap gebeurt naar rato van ieders gerechtigdheid in het vennootschappelijke vermogen van de openbare personenvennootschap. De gerechtigdheid, oftewel aan wie de bezittingen en schulden van die openbare personenvennootschap of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm worden toegerekend, gebeurt op basis van artikel 2.14bis Wet IB 2001. Voor de verrekening komt alleen de overdrachtsbelasting in aanmerking die is betaald over het bedrag waarover ook de erf- en schenkbelasting wordt geheven, dus na aftrek van de vrijstellingen.

*Artikel IV, onderdeel B (artikel 15a van de Successiewet 1956)*

Het voorgestelde artikel 15a SW 1956 strekt ertoe dat openbare personenvennootschappen, die rechtspersoonlijkheid hebben, voor de schenk- en erfbelasting fiscaal transparant zijn. Hiermee ontstaat een gelijke behandeling met stille personenvennootschappen, die geen rechtspersoonlijkheid hebben.

Het eerste lid van genoemd artikel 15a regelt deze transparantie voor de situatie dat een gerechtigdheid in een openbare personenvennootschap (of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm<sup>29</sup>) wordt verkregen krachtens erfrecht of schenking. Het verkrijgen van een gerechtigdheid in een openbare personenvennootschap wordt daarmee voor de schenk- en erfbelasting feitelijk op dezelfde wijze behandeld als de verkrijging van een gerechtigdheid in een stille personenvennootschap. Het maakt, met andere woorden, voor de schenk- en erfbelasting niet uit of een gerechtigdheid wordt verkregen in een personenvennootschap met of zonder rechtspersoonlijkheid.

In het geval van een verkrijging krachtens erfrecht of schenking van een gerechtigdheid in een openbare personenvennootschap kan de regeling voor bedrijfsopvolging (BOR) die is opgenomen in Hoofdstuk IIIA SW 1956 toepassing vinden, uiteraard mits aan alle (overige) voorwaarden van die regeling is voldaan.

Het tweede lid van genoemd artikel 15a regelt dat verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking door een openbare personenvennootschap voor de schenk- en erfbelasting worden geacht te zijn verkregen, naar rato van ieders gerechtigdheid in die openbare personenvennootschap, door de personen aan wie de bezittingen en schulden van die openbare personenvennootschap ingevolge het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 worden toegerekend (zijnde de vennoten in die openbare personenvennootschap).

Ingevolge het derde lid van genoemd artikel 15a geldt, mutatis mutandis, hetzelfde bij schenkingen gedaan door een openbare personenvennootschap, in die zin dat die schenkingen

---

<sup>29</sup> Hierna wordt alleen gesproken van de openbare personenvennootschap, maar daarbij betreft het telkens tevens de daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen, tenzij dit anders wordt aangegeven.



worden geacht schenkingen door de vennoten in die openbare personenvennootschap te zijn, gedaan naar rato van ieders gerechtigdheid in die openbare personenvennootschap.

De fiscale transparantie is onder meer van belang voor de toepassing van het tarief en de vrijstellingen voor de berekening van de erf- en schenkbelasting. Voor de toepassing van het tarief of de toepasselijke vrijstellingen is dus de mate van verwantschap van de schenker, erflater of verkrijger met de vennoten van de openbare personenvennootschap bepalend. Vanwege de fiscale transparantie geldt artikel 2, derde lid, SW 1956 niet.

In het voorgestelde artikel 7:800 BW is bepaald dat de cv als een bijzondere verschijningsvorm van de openbare personenvennootschap wordt aangemerkt. Om die reden geldt de hierboven beschreven transparantie voor de schenk- en erfbelasting eveneens voor de cv.

#### *Artikel IV, onderdeel D (artikel 35e van de Successiewet 1956)*

De voorgestelde wijziging van artikel 35e, derde lid, Wet SW 1956 betreft een redactionele aanpassing in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

#### **Artikel V**

##### *Artikel V (artikel 7b van de Natuurschoonwet 1928)*

De fiscale transparantie die voor de openbare personenvennootschap wordt voorgesteld in de Successiewet 1956 werkt door naar de Natuurschoonwet 1928 (NSW 1928). Op grond van de NSW 1928 kan minder erf- of schenkbelasting worden ingevorderd dan is verschuldigd (eventueel kan een volledige invorderingsvrijstelling van de schenk- en erfbelasting van toepassing zijn, indien het NSW-landgoed voor publiek is opengesteld). Dit is bepaald in artikel 7 NSW 1928. De fiscale transparantie voor de openbare personenvennootschap werkt echter niet automatisch door naar artikel 8a NSW 1928 (bijvoorbeeld als niet de vennoot als zodanig zijn deel overdraagt, maar de openbare vennootschap de eigendom van het landgoed overdraagt). In deze bepaling is geregeld dat wanneer het landgoed – of een gedeelte daarvan – binnen 25 jaar na de verkrijging ervan wordt overgedragen of in erfpacht of vruchtgebruik wordt uitgegeven, de buiten invordering gebleven erf- of schenkbelasting alsnog wordt ingevorderd. Om artikel 8a NSW 1928 te kunnen toepassen bij een openbare personenvennootschap, wordt artikel 7b (nieuw) NSW 1928 voorgesteld.

#### **Artikel VI**

##### *Artikel VI, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Voorgesteld wordt om in artikel 2, zevende lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) de terminologie aan te passen. De verwijzing naar de maatschap, de vennootschap onder firma en de cv wordt uit het genoemde lid verwijderd en de stille personenvennootschap wordt

hieraan toegevoegd. Hoewel het genoemde lid ook van toepassing is op openbare personenvennootschappen, worden deze vennootschappen niet apart vermeld. Deze vennootschappen zijn rechtspersonen en vallen daardoor onder "andere rechtspersonen". Inhoudelijk is hiermee geen wijziging beoogd.

*Artikel VI, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

De voorgestelde toevoeging in artikel 4 WBR vloeit voort uit het volgende. Het feit dat een openbare personenvennootschap rechtspersoon is, brengt mee dat uittreding, toetreding of wisseling van vennoten geen belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting is. De vennoot die toetreedt verkrijgt immers geen onroerende zaak of recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen, maar een contractueel bepaalde economische deelgerechtigdheid in de openbare personenvennootschap die eigenaar is en blijft van deze onroerende zaken en rechten. Ook is geen sprake van verkrijging van economische eigendom van de onroerende zaken van de openbare personenvennootschap door het toetreden van de vennoot, zodat ook geen heffing van overdrachtsbelasting mogelijk is op de voet van artikel 2, tweede lid, WBR. Dit laatste wordt bewerkstelligd doordat artikel 4 WBR ook van toepassing zal zijn op de openbare personenvennootschap, ongeacht of deze een in aandelen verdeeld kapitaal heeft. Daartoe wordt voorgesteld om in artikel 52, tweede en derde lid, WBR te regelen dat voor de toepassing van de WBR onder 'aandeel' mede 'een economische deelgerechtigdheid in een openbare personenvennootschap' dient te worden verstaan en onder 'rechtspersoon' mede de 'openbare personenvennootschap'. Deze fictiebepaling bewerkstelligt niet dat het vermogen van de openbare personenvennootschap als een in aandelen verdeeld vermogen aangemerkt moet worden. Of een openbare personenvennootschap een in aandelen verdeeld vermogen heeft wordt uitsluitend bepaald door de contractuele vormgeving. Aangezien artikel 4 WBR een *lex specialis* vormt, wordt door deze fictie bereikt dat de toepassing van de algemene regel van artikel 2, tweede lid, WBR wordt verhinderd. Toetreding, uittreding en wisseling van vennoten in een openbare personenvennootschap kunnen dus zonder heffing van overdrachtsbelasting geschieden, behalve in die gevallen dat heffing op de voet van artikel 4 WBR aan de orde is. Dit laatste is, kort gezegd, alleen het geval als de openbare personenvennootschap voldoet aan de bezits- en doeleis van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR en de verkrijger een belang van minimaal een derde in de openbare personenvennootschap verkrijgt of uitbreidt.

Het vorenstaande maakt aanpassing van de consolidatiebepaling van artikel 4, vierde lid, onderdeel a, WBR wenselijk door de regel dat consolidatie alleen geschiedt als een rechtspersoon een belang heeft van ten minste een derde in een ander lichaam in die zin terzijde te stellen, dat deze eenderderegule niet geldt als een rechtspersoon een economische deelgerechtigdheid heeft in een openbare personenvennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Wanneer een rechtspersoon een economische deelgerechtigdheid heeft in een openbare vennootschap vindt bij het bepalen van de bezittingen van de rechtspersoon steeds evenredige toerekening plaats van de bezittingen en schulden van de openbare vennootschap aan de daarin deelnemende rechtspersoon/vennoot. De evenredige toerekening vindt daardoor ook plaats bij een belang van

minder dan een derde. Inhoudelijk wordt hiermee geen wijziging beoogd ten aanzien van de huidige regeling ingeval een rechtspersoon als vennoot deelneemt in een personenvennootschap. Door deze aanpassing wordt ook bewerkstelligd dat de consolidatieregeling op dezelfde wijze wordt toegepast bij deelname door een rechtspersoon in een stille personenvennootschap als bij deelname in een openbare personenvennootschap. In het geval sprake is van een economische deelgerechtigdheid in een openbare personenvennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal vindt de bovenbedoelde evenredige toerekening van de bezittingen en schulden van de openbare personenvennootschap alleen plaats ingeval sprake is van ten minste een derde belang.

*Artikel VI, onderdeel C (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

De wijze waarop een stille personenvennootschap openbaar kan worden, is zeer eenvoudig. Een stille personenvennootschap hoeft slechts op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam naar buiten te treden om als openbare personenvennootschap te worden aangemerkt. Met deze overgang van stille naar openbare personenvennootschap verkrijgt de personenvennootschap automatisch rechtspersoonlijkheid. Schrijft de personenvennootschap zich daarnaast ook in het handelsregister in, dan gaat het vermogen vanuit de bij de stille personenvennootschap behorende gemeenschap onder algemene titel over op de rechtspersoon (artikel 7:810, tweede lid, BW). Bij een openbare personenvennootschap die is ingeschreven in het handelsregister betreft dit de overgang onder algemene titel van de tot de gemeenschap van de stille personenvennootschap behorende goederen en schulden en derhalve ook van de onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen. Schrijft de openbaar geworden personenvennootschap zich echter niet in het handelsregister in, dan gaat het vermogen niet over. Het blijft in juridische zin gemeenschappelijk toebehoren aan de vennoten. In economische zin daarentegen was en blijft het vermogen dienstbaar aan de (openbaar geworden) personenvennootschap voor wiens rekening alle risico's alsmede de lusten en lasten komen. Dus ofschoon van overgang in juridische zin van het gemeenschappelijke vermogen van de stille personenvennootschap naar de openbare personenvennootschap nog geen sprake is, zolang de inschrijving in het handelsregister niet heeft plaatsgevonden, gaat de economische eigendom van de goederen meteen over naar de openbare personenvennootschap zodra op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder één naam naar buiten wordt getreden. Een openbare personenvennootschap die niet is ingeschreven in het handelsregister kan geen registergoederen verkrijgen of rechthebbende zijn op beperkte rechten op deze goederen (artikel 7:810, vierde lid, BW). Dit betekent dat wanneer de personenvennootschap deze goederen of rechten verkrijgt nadat de stille personenvennootschap openbare personenvennootschap is geworden, maar voordat inschrijving in het handelsregister heeft plaatsgevonden, ook slechts de economische eigendom van die goederen tot het vermogen van de openbare personenvennootschap kan behoren. De juridische eigendom zal dan toebehoren aan de vennoot of vennoten die, handelend op eigen naam, de betreffende registergoederen ten behoeve van de openbare personenvennootschap hebben verworven.

In het voorgestelde onderdeel d van artikel 15, eerste lid, WBR wordt een vrijstelling vastgelegd voor het geval een stille personenvennootschap openbaar – en daarmee rechtspersoon – wordt. Indien in een dergelijk geval de openbare personenvennootschap de onderneming van de voorheen stille personenvennootschap verkrijgt, hetzij economisch (voorafgaand aan de inschrijving in het handelsregister van de openbare vennootschap), hetzij juridisch op de voet van artikel 7:810, tweede lid, BW door de inschrijving in het handelsregister, is deze vrijstelling van toepassing. Met deze vrijstelling wordt beoogd dat een openbaar geworden personenvennootschap niet tegen heffing van overdrachtsbelasting aanloopt, wanneer deze op enig moment met zijn onderneming op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam naar buiten treedt. Een afzonderlijke vrijstelling is noodzakelijk omdat bij een overgang onder algemene titel geen sprake is van (hernieuwde) inbreng. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR kan daarom niet worden toegepast op de overgang onder algemene titel als genoemd in artikel 7:810, tweede lid, BW. De vrijstelling voor de verkrijging krachtens overgang onder algemene titel is slechts van toepassing bij de overgang van een onderneming indien alle activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming van de stille personenvennootschap overgaan. Zo geldt de vrijstelling niet voor de overgang van beleggingsvermogen. Hiermee is beoogd om voor de reikwijdte van de vrijstelling aansluiting te zoeken bij de vrijstelling voor inbreng van een onderneming als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR. Ook hier wordt de voorwaarde gesteld dat sprake moet zijn van inbreng van een onderneming.

De voorgestelde aanpassing in artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR sluit aan bij de terminologie van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen. Als gevolg van de voorgestelde aanpassing kan de inbrengvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1°, WBR worden toegepast op alle personenvennootschappen, ongeacht rechtspersoonlijkheid en inschrijving in het handelsregister, mits aan de voorwaarden voor toepassing van het artikel wordt voldaan.

#### Stille personenvennootschap

Voorgesteld wordt dat de vrijstelling kan worden toegepast op de inbreng van een onderneming in een stille personenvennootschap. Er ontstaat een personenvennootschappelijke gemeenschap, omdat deze personenvennootschap voor de overdrachtsbelasting transparant blijft. Door de inbreng verkrijgen de medevennoten van de inbrenger een aandeel in de ingebrachte goederen. Zij kunnen een beroep doen op deze vrijstelling.

#### Openbare personenvennootschap die niet is ingeschreven in het handelsregister

Ook kan sprake zijn van inbreng van een onderneming in een openbare personenvennootschap die (nog) niet is ingeschreven in het handelsregister. De openbare personenvennootschap kan in dat geval niet de juridische eigendom verkrijgen van de registergoederen die voor rekening en risico van de personenvennootschap worden gebruikt, maar wel de economische eigendom. Ook op die verkrijging kan de voorgestelde vrijstelling van toepassing zijn.

### Openbare personenvennootschap die is ingeschreven in het handelsregister

Verder kan sprake zijn van inbreng van een onderneming in een openbare personenvennootschap die wel is ingeschreven in het handelsregister. Mits aan de voorwaarden wordt voldaan, kan de verkrijging door de openbare personenvennootschap van de tot de ingebrachte onderneming behorende onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen in aanmerking komen voor de voorgestelde vrijstelling.

Voorgesteld wordt om in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, WBR te regelen dat de vrijstellingen die van toepassing zijn bij verkrijging in het kader van verdeling en vereffening van ontbonden vennootschappen en rechtspersonen en (nieuw) bij opvolging in het vermogen van een personenvennootschap op een overzichtelijke wijze worden gerangschikt. Er is onderscheid gemaakt naar de ontbinding van een stille personenvennootschap (onder 1°), de ontbinding en voortzetting van een openbare personenvennootschap (onder 2° en 3°) en de ontbinding van een nv of bv (onder 4°). Daarnaast is in de aanhef van genoemd artikel "voortzetting" toegevoegd, omdat deze rechtshandeling in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 3°, WBR aan de orde komt.

Voorgesteld wordt om in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 1°, WBR de terminologie aan te passen. De in deze bepaling opgenomen vrijstelling zag eerst op de verdeling van de gemeenschappelijke goederen tussen de vennoten van de maatschap of personenvennootschap die geen rechtspersoon is en ziet nu op de verdeling van de gemeenschappelijke goederen tussen de vennoten van een stille personenvennootschap. Hiermee wordt geregeld dat van overdrachtsbelasting wordt vrijgesteld de verkrijging krachtens verdeling van goederen die behoren tot de ontbonden gemeenschap van de stille personenvennootschap door de inbrenger of iemand die als rechtverkrijgende onder algemene titel van de inbrenger een aandeel had in het hem toegedeelde goed, mits de goederen eerder met gebruik van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR waren ingebracht in de stille personenvennootschap.

Voorgesteld wordt om in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2°, WBR een nieuwe vrijstelling op te nemen. Deze vrijstelling ziet enerzijds op de verdeling door de vennoten van een openbare personenvennootschap van tussen hen gemeenschappelijke goederen. Het betreft hier gemeenschappelijke goederen die juridisch aan de vennoten als zodanig toebehoren, maar die economisch toebehoren aan de openbare vennootschap. Deze situatie is denkbaar als openbare personenvennootschappen (nog) niet zijn ingeschreven in het handelsregister. Voor deze openbare personenvennootschappen geldt immers dat zij niet de juridische eigendom van onroerende zaken, maar wel de economische eigendom daarvan kunnen verkrijgen. Als de vennoten besluiten om over te gaan tot ontbinding van de niet-ingeschreven openbare personenvennootschap, kunnen de gemeenschappelijke goederen vrij van overdrachtsbelasting terug naar de inbrenger of iemand die als rechtverkrijgende onder algemene titel van de inbrenger een aandeel had in het hem toegedeelde goed. Anderzijds ziet de vrijstelling op de vereffening van het vermogen van de openbare personenvennootschap die wel is ingeschreven in het handelsregister. Deze openbare personenvennootschap kan wel onroerende zaken bezitten. Bij ontbinding van de ingeschreven

openbare personenvennootschap kan het vermogen in het kader van de vereffening vrij van overdrachtsbelasting worden overgedragen aan de inbrenger. Ook hiervoor geldt, net als bij artikel 15, eerste lid onderdeel f, onder 1°, WBR dat de goederen met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR moeten zijn ingebracht in de personenvennootschap. In dit verband wordt nog opgemerkt dat de vrijstelling niet alleen geldt indien de personenvennootschap reeds ten tijde van de inbreng een openbare personenvennootschap was, maar ook wanneer de personenvennootschap ten tijde van de inbreng nog een stille personenvennootschap was die nadien een openbare personenvennootschap is geworden. Wanneer een stille personenvennootschap openbaar wordt, heeft dat weliswaar tot gevolg dat de personenvennootschap rechtspersoon wordt en dat die rechtspersoon het gemeenschappelijke vermogen van de stille personenvennootschap onder algemene titel verkrijgt, maar dit feit heeft niet tot gevolg dat er een nieuwe personenvennootschap ontstaat. Daarom wordt ook degene die ooit had ingebracht in de stille personenvennootschap nog steeds aangemerkt als inbrenger in de personenvennootschap nadat deze personenvennootschap openbaar is geworden. Hetzelfde geldt met betrekking tot de personenvennootschappen die volgens het huidige recht geen rechtspersoon zijn en die rechtspersoon worden door de inwerkingtreding van titel 7.13 BW. De vennoot die bijvoorbeeld vóór deze inwerkingtreding onroerende zaken had ingebracht in een vennootschap onder firma wordt ook na deze inwerkingtreding nog steeds aangemerkt als de inbrenger.

Voorgesteld wordt om in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 3°, WBR een nieuwe vrijstelling op te nemen voor het geval een openbare personenvennootschap wordt ontbonden en de onderneming wordt voortgezet door de overgebleven vennoot na uittreding door de voorlaatste vennoot. Op basis van artikel 7:815, vijfde lid, BW gaat het vermogen van de openbare personenvennootschap dan onder algemene titel over op de voortzettende vennoot. Er is in een vrijstelling van overdrachtsbelasting voorzien voor de verkrijging krachtens deze overgang onder algemene titel door de inbrenger of een rechtverkrijgende onder algemene titel van de inbrenger, mits het verkregen goed was ingebracht in de personenvennootschap met toepassing van de inbrengvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, WBR.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 4°, WBR betreft de bestaande vrijstelling bij verkrijging krachtens vereffening van het vermogen van een ontbonden nv of bv, die eerst onder 2° stond vermeld. Met de bepaling van het eerste lid, onderdeel f, onder 4°, WBR wordt deze verkrijging krachtens vereffening van het vermogen van een ontbonden nv of bv onder voorwaarden vrijgesteld. Artikel 14c Wet Vpb 1969 heeft betrekking op de nv en de bv. In het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld om een nieuw artikel 14d Wet Vpb 1969 op te nemen dat onder andere ziet op de omzetting van een nv of bv in een openbare personenvennootschap (zie hiervoor artikel II, onderdeel E). Omdat deze omzetting geen belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting vormt, wordt in het genoemde subonderdeel 4° alleen verwezen naar artikel 14c Wet Vpb 1969. Inhoudelijk zijn de voorwaarden van dit subonderdeel niet gewijzigd.

*Artikel VI, onderdeel D (artikel 52 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Voorgesteld wordt om in artikel 52 WBR twee nieuwe onderdelen op te nemen. In het voorgestelde onderdeel b van genoemd artikel wordt bepaald dat voor de toepassing van de WBR onder "aandeel" mede moet worden verstaan de "economische deelgerechtigdheid van een vennoot in een openbare personenvennootschap". In het voorgestelde onderdeel c van genoemd artikel wordt bepaald dat onder "rechtspersoon" mede wordt verstaan de "openbare personenvennootschap, alsmede de personenvennootschap die naar het recht van een andere Staat is opgericht of ontstaan en naar aard en inrichting met een rechtspersoon of openbare personenvennootschap vergelijkbaar is".

Het opnemen van deze twee voorgestelde onderdelen houdt verband met de wens om ook openbare personenvennootschappen onder de werking van artikel 4 WBR te brengen, opdat toetreding, uittreding en wisseling van vennoten zonder heffing van overdrachtsbelasting kan plaatsvinden, uitgezonderd in die gevallen dat heffing op de voet van artikel 4 WBR aan de orde is. Dit is, kort gezegd, alleen het geval als de openbare personenvennootschap voldoet aan de bezits- en doeleis van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR en de verkrijger een belang van minimaal een derde in de openbare personenvennootschap verkrijgt of uitbreidt. Zie ook de toelichting bij artikel VI, onderdeel B (artikel 4, vierde lid, onderdeel a, WBR). Deze fictiebepaling bewerkstelligt niet dat het vermogen van de openbare personenvennootschap als een in aandelen verdeeld vermogen aangemerkt moet worden. Of een openbare personenvennootschap een in aandelen verdeeld vermogen heeft, wordt uitsluitend bepaald door de contractuele vormgeving.

#### *Artikel VI, onderdeel E (artikel 56 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

Met de inwerkingtreding van titel 7.13 BW verkrijgen de bestaande vennootschap onder firma en de openbare maatschap vanaf dat tijdstip rechtspersoonlijkheid. Ook de cv die voldoet aan de omschrijving van cv (artikel 7:800, vierde lid, BW) bezit vanaf het genoemde tijdstip rechtspersoonlijkheid. De (afgescheiden) vermogens van deze vennootschappen gaan onder algemene titel over op de openbare personenvennootschap. Het kan zijn dat er op het moment van de overgang onder algemene titel nog continuïteitseisen gelden vanwege een eerdere inbreng in de bestaande personenvennootschap. Het gaat hier met name om de voorwaarde dat de onderneming gedurende drie jaren na de inbreng door de vennootschap moet worden voortgezet en dat de inbrenger gedurende drie jaren na de inbreng vennoot moet blijven van de vennootschap. Beoogd wordt de invoering van de nieuwe rechtsvorm zo min mogelijk fiscaal te belemmeren en een bestaande personenvennootschap gelijk te behandelen met nieuw opgerichte vennootschappen. Daarom wordt in het voorgestelde artikel 56, eerste lid, WBR geregeld dat de overgang van registergoederen onder algemene titel als gevolg van het voorgestelde artikel 218 van het voorstel van wet Invoeringswet modernisering personenvennootschappen niet belast is met overdrachtsbelasting. Hier zijn, met uitzondering van het bepaalde in het tweede lid van genoemd artikel, geen continuïteitseisen aan verbonden. Concreet betekent dit dat, indien zich binnen drie jaar na de omzetting een wijziging voordoet in de deelgerechtigdheid van de vennoten, de verleende vrijstelling niet wordt teruggenomen.

Het voorgestelde artikel 56, tweede lid, WBR moet voorkomen dat een bestaande personenvennootschap die geen onderneming drijft zich zonder heffing van overdrachtsbelasting om kan zetten in een bv of nv, door eerst gebruik te maken van het overgangsrecht dat regelt dat de overgang van registergoederen onder algemene titel als gevolg van het voorgestelde artikel 218 van het voorstel van wet Invoeringswet modernisering personenvennootschappen niet belast is met overdrachtsbelasting en vervolgens de openbare personenvennootschap om te zetten in een nv of bv. Zet de openbare personenvennootschap zich binnen drie jaar om in een nv of bv, dan is de overdrachtsbelasting alsnog verschuldigd.

In het voorgestelde artikel 56, derde lid, WBR wordt geregeld dat de inwerkingtreding van titel 7.13 BW geen gevolgen heeft voor de reeds lopende termijnen van artikel 4, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Hiermee wordt geregeld dat de overdrachtsbelasting die is vrijgesteld ingevolge artikel 15, eerste lid, onderdeel e, onder 1<sup>o</sup>, WBR alsnog verschuldigd is als ofwel de inbrenger binnen drie jaren na de inbreng geen vennoot meer is van de personenvennootschap, ofwel de inbrenger binnen die periode zijn bijschrijving wegens inbreng op de kapitaalrekening is verminderd, anders dan door afboeking van zijn aandeel in het verlies van de personenvennootschap.

## **Artikel VII**

### *Artikel VII (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Voorgesteld wordt de definities in het eerste lid, onderdeel b, en het tweede lid, onderdeel b, van artikel 2 AWR aan te passen aan titel 7.13 BW. De termen "maatschap" en "vennootschap onder firma" zullen na inwerkingtreding van titel 7.13 BW niet meer in gebruik zijn.<sup>30</sup> In titel 7.13 BW gaan deze tezamen met de rechtsvorm cv op in de term "personenvennootschappen". Titel 7.13 BW kent een onderscheid tussen een stille personenvennootschap en een openbare personenvennootschap. De cv is een verschijningsvorm van de openbare personenvennootschap. Gelet op de genoemde wijzigingen van het BW dient de verwijzing naar maat- en vennootschappen in het eerste lid, onderdeel b, en het tweede lid, onderdeel b, van artikel 2 AWR te worden vervangen door een verwijzing naar personenvennootschappen. Verder wordt voorgesteld in artikel 2, tweede lid, onderdeel b, AWR - gelet op het voorgestelde artikel 7:803, tweede lid, BW - de term "beherende vennoot" te vervangen door de term "besturende vennoot". Deze formulering sluit bovendien beter aan bij het moderne spraakgebruik. Tot slot wordt voorgesteld om aan het derde lid van genoemd artikel een onderdeel toe te voegen waarin voor de definitie van de term "openbare personenvennootschap" wordt verwezen naar de betreffende bepaling uit titel 7.13 BW. Reden hiervoor is dat deze term overeenkomstig het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen wordt gebruikt in verscheidene heffingswetten.

---

<sup>30</sup> De maatschap is gedefinieerd in artikel 7A:1655 BW. De vennootschap onder firma is gedefinieerd in artikel 16 van het Wetboek van Koophandel.



## **Artikel VIII**

*Artikel VIII, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)*

De voorgestelde wijzigingen van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) betreffen redactionele aanpassingen in verband met de verlettering in het voorgestelde artikel 4.16, eerste lid, Wet IB 2001.

*Artikel VIII, onderdeel B (artikel 33 van de Invorderingswet 1990)*

De voorgestelde wijziging van artikel 33 IW 1990 zorgt ervoor dat de bestaande situatie ten aanzien van de mogelijkheden om vennoten aansprakelijk te stellen, wordt gecontinueerd. Zonder deze wijziging zou het niet mogelijk zijn om vennoten van een openbare personenvennootschap aansprakelijk te stellen op basis van dat artikel, omdat deze vennootschap rechtspersoonlijkheid bezit en volledig rechtsbevoegd is indien deze in het handelsregister is ingeschreven. Voor de ontvanger zou het uitblijven van de voorgestelde wijziging overigens geen verslechtering van zijn verhaalsmogelijkheden betekenen, omdat de vennoten van een personenvennootschap ook aansprakelijk gesteld kunnen worden met toepassing van het burgerlijk recht (zie het voorgestelde artikel 7:814 BW). Voor de volledig aansprakelijke vennoten die het betreft, zou het echter een vermindering van rechtsbescherming inhouden. Immers, het burgerlijk recht kent geen disculpatiegrond, terwijl een disculpatiegrond wel is opgenomen in artikel 33, vierde lid, IW 1990. Deze disculpatiegrond houdt in dat degene die aansprakelijk wordt gesteld, niet aansprakelijk is voor zover hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de belasting niet is voldaan. De Ontvanger is bij de uitoefening van zijn taak in beginsel vrij om te kiezen voor de civielrechtelijke dan wel de fiscaalrechtelijke weg van invordering als beide wegen openstaan. Wel moeten bij de keuze voor een bepaalde wijze van invordering de belangen van de Staat zorgvuldig worden afgewogen tegen die van de belastingschuldige of eventuele derden, zoals bijvoorbeeld aansprakelijkgestelden. Bij deze belangenafweging zal in beginsel moeten worden gekozen voor die aansprakelijkheidsbepaling waarbij de aansprakelijkgestelde in de gelegenheid is zich te disculperen.

## **Artikel IX**

*Artikel IX, onderdelen A tot en met H (artikelen 6.1, 6.2, 6.3, 7.24, 7.25, 7.28, 7.29 en 7.34 van de Comptabiliteitswet 2016)*

Het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen introduceert een nieuw wettelijk kader voor personenvennootschappen. Cv's en vennootschappen onder firma komen onder de definitie van openbare personenvennootschappen te vallen en verkrijgen rechtspersoonlijkheid (zie het voorgestelde artikel 7:810, eerste lid, BW). Dit heeft tot gevolg dat de termen commanditaire vennootschappen en 'vennootschappen onder firma' in de Comptabiliteitswet 2016 kunnen vervallen. De te wijzigen bepalingen in de Comptabiliteitswet 2016 betreffen opsommingen waarin

naast cv's en vennootschappen onder firma ook rechtspersonen worden genoemd. Uit de artikelsgewijze toelichting bij de Comptabiliteitswet 2016 blijkt dat rechtspersonen kunnen zijn: "privaatrechtelijke rechtspersonen, zoals naamloze en besloten vennootschappen, verenigingen, stichtingen."<sup>31</sup> Aangezien in het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen wordt geregeld dat openbare personenvennootschappen altijd rechtspersoonlijkheid hebben, vallen zij reeds onder de definitie van rechtspersonen in de te wijzigen artikelen van de Comptabiliteitswet 2016.

Stille personenvennootschappen verkrijgen geen rechtspersoonlijkheid. De vennoten van een stille personenvennootschap handelen onder eigen naam in het rechtsverkeer (zie het voorgestelde artikel 7:800 BW). Deze vennoten kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen zijn. Indien sprake is van natuurlijke personen vallen ze onder de definitie "natuurlijke personen die een beroep of bedrijf uitoefenen" die reeds wordt gegeven in de opsomming van de te wijzigen artikelen in de Comptabiliteitswet 2016. Indien sprake is van rechtspersonen die vennoot zijn, vallen ze onder de definitie rechtspersoon.

In de artikelen 6.1, 7.24 en 7.28 van de Comptabiliteitswet 2016 wordt een extra komma toegevoegd. De opsomming komt te luiden: "rechtspersonen, en natuurlijke personen die een beroep of bedrijf uitoefenen,". Door de komma na "uitoefenen" wordt duidelijk gemaakt dat de toevoeging "die een beroep of bedrijf uitoefenen" alleen slaat op de natuurlijke personen en niet op de rechtspersonen. In artikel 6.1, onderdeel b, van de Comptabiliteitswet 2016 is van de gelegenheid gebruik gemaakt een redactionele omissie recht te zetten.

In de artikelen 6.2, 6.3, 7.25, 7.29 en 7.34 van de Comptabiliteitswet 2016 vervallen de termen 'commanditaire vennootschappen' en 'vennootschappen onder firma' als gevolg van het voorstel van wet modernisering personenvennootschappen.

---

<sup>31</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34426, nr. 3, p. 121.