

## Internetconsulatie modernisering personenvennootschappen

Graag wijzen wij u op ons commentaar bij deze conceptwetsvoorstellen. Dit commentaar is ook gepubliceerd in Vakstudie Nieuws (V-N 2023/7.3 en V-N 2023/7.4).

### Civielrechtelijke deel:

Met het voorontwerp voor modernisering personenvennootschappen streeft het kabinet een duidelijke en eenvoudige regeling na die moet bijdragen aan zekerheid voor het handelsverkeer en passende waarborgen bieden voor vennoten en werknemers. In deze opzet slaagt het kabinet naar onze mening echter maar gedeeltelijk. Hoewel de tekst van het conceptwetsvoorstel duidelijk lijkt en in het algemeen ook duidelijk is, zaait juist de conceptmemorie van toelichting verwarring. Wij noemen hier in elk geval de volgende punten:

- Volgens het conceptwetsvoorstel is een personenvennootschap een overeenkomst tot samenwerking in de uitoefening van een beroep of bedrijf. In de conceptmemorie van toelichting valt echter te lezen dat de uitoefening van een beroep of bedrijf niet noodzakelijk is voor het bestaan van een personenvennootschap;
- Het conceptwetsvoorstel lijkt een op schrift gestelde overeenkomst als ontstaansvoorwaarde voor een personenvennootschap te stellen. De minister geeft echter in de conceptmemorie van toelichting aan dat een dergelijke overeenkomst geen voorwaarde is voor het ontstaan van een personenvennootschap. Het op schrift stellen van de overeenkomst heeft slechts een bewijsfunctie; en
- Uit het conceptwetsvoorstel kan worden opgemaakt dat alle commanditaire vennoten van een cv in het Handelsregister moeten worden ingeschreven. Volgens de conceptmemorie van toelichting blijft deze inschrijfplicht echter beperkt tot commanditaire vennoten die als UBO van de cv kwalificeren.

Genoemde tegenstellingen zorgen voor onduidelijkheid en maakt de regeling in elk geval op genoemde punten complex en onzeker. Om dit weg te nemen, zal het conceptwetsvoorstel naar onze mening moeten worden aangepast. Ook op andere onderwerpen blinkt het conceptwetsvoorstel niet uit in duidelijkheid.

### *Begrip 'personenvennootschap'*

Het conceptartikel 7:800 lid 1 BW definieert een personenvennootschap als de "overeenkomst tot samenwerking in de uitoefening van een beroep of bedrijf voor gemeenschappelijke rekening, met het oogmerk voordeel te behalen en dit met elkaar te verdelen, met inbreng door ieder van de partijen, de vennoten". In deze definitie worden de kenmerken van een personenvennootschap vastgelegd, zoals deze ook gelden onder huidig recht. In deze definitie valt vooral de passage "in de uitoefening van beroep of bedrijf" op. Een duidelijke toelichting ontbreekt, maar mogelijk is deze passage opgenomen om de personenvennootschap te onderscheiden van andere samenwerkingsvormen, althans vormen van gemeenschap, zoals de huwelijksgemeenschap en eenvoudige gemeenschap van Boek 3 BW. Onder de huidige regeling is het uitoefenen van een beroep of bedrijf kwalificerend voor een openbare maatschap enerzijds en een vof (en cv) anderzijds.

Het onderscheid is echter op dit moment niet van doorslaggevend belang bij de kwalificatie van een personenvennootschap dan wel een andersoortige samenwerking of overeenkomst.

Zelfs met een ruime opvatting van 'beroep' en 'bedrijf' zouden door het opnemen van deze begrippen 'passief' beleggen en het besparen van kosten via een stille personenvennootschap naar onze mening niet meer mogelijk zijn. Het lijkt erop dat de minister een dergelijke beperking niet heeft bedoeld. De conceptmemorie van toelichting bevat namelijk voorbeelden, waarin sprake is van een 'kostenmaatschap'. Het opnemen van de woorden "in de uitoefening van een beroep of bedrijf" roept derhalve verwarring op die moet worden weggenomen. Omdat het onderscheid onder huidig recht niet doorslaggevend is bij de kwalificatie van een personenvennootschap dan wel een andersoortige samenwerking of overeenkomst, kan de passage onzes inziens daarom beter worden geschrapt. Thans bepalen deze begrippen immers nog het verschil tussen een maatschap (beroep) en een vof (bedrijf). Aangezien dit onderscheid straks vervalt en de maatschap en vof beiden een Openbare Vennootschap zijn, is er onzes inziens geen behoefte meer aan het begrippenpaar 'beroep' en 'bedrijf'. Deze begrippen zijn nog te zeer gestoeld op het huidige recht, waarvan de ontwerpers zich kennelijk onvoldoende hebben kunnen los maken.

#### *Geen schriftelijke akte noodzakelijk*

De slotzin van het conceptartikel 7:800 lid 1 BW bepaalt het volgende: "De personenvennootschap wordt bij akte aangegaan, waarbij het ontbreken van een akte niet aan derden kan worden tegengeworpen." Het opnemen van deze slotzin wijst erop dat een personenvennootschap alleen ontstaat, als en nadat er een schriftelijke akte is opgesteld. Dit zou een aanzienlijke verzwarende ten opzichte van het huidige recht, waar deze eis niet wordt gesteld. Onder huidig recht bestaat alleen de voorwaarde van een schriftelijke akte voor het ontstaan van een vof of cv (art. 22 WvK), maar niet voor een personenvennootschap zelf.

Uit de conceptmemorie van toelichting valt echter op te maken dat het ontstaan van een personenvennootschap niet afhankelijk is van een schriftelijke akte. De minister geeft namelijk aan dat de slotzin is opgenomen als een bewijsvoorschrift en niet als een vormvoorschrift. Een personenvennootschap die niet schriftelijk wordt aangegaan, is dus (ook) niet nietig of vernietigbaar, zo licht de minister toe. Oftewel, ook zonder een schriftelijke akte ontstaat een personenvennootschap. De reden voor het opnemen van de slotzin is alleen dat vennoten zoveel mogelijk worden bewogen om een vennootschapsovereenkomst op schrift te stellen, zo valt te lezen in de conceptmemorie van toelichting. Hiermee is sprake van een oneigenlijke reden voor het opnemen van de slotzin. Naar onze mening moet de wettekst op dit punt duidelijk zijn en zou eruit moeten blijken dat het ontbreken van een schriftelijke akte niet aan het ontstaan van een personenvennootschap in de weg staat.

Overigens komt de hiervóór genoemde voorwaarde uit art. 22 WvK in het conceptwetsvoorstel niet terug. Ook voor de Openbare Personenvennootschap (OPV) geldt de eis van een schriftelijke akte niet meer. Hetzelfde geldt dan voor de cv.

#### *Inschrijving commanditaire vennoten in het Handelsregister*

In het conceptartikel 7:800 lid 4 BW is de definitie van de cv opgenomen. Daarin is onder andere bepaald dat aan een cv ten minste één commanditaire vennoot deelneemt die niet is verbonden voor de verbintenissen van de cv en als zodanig wordt ingeschreven in het Handelsregister. Uit de

passage “en die als zodanig wordt ingeschreven in het Handelsregister” volgt dat ook alle commanditaire vennoten in het Handelsregister moeten worden ingeschreven. Dat is een duidelijke verzwarende verplichting ten opzichte van huidig recht. Nu bestaat alleen een verplichting om het aantal commanditaire vennoten te registreren.

In afwijking van de passage in het conceptwetsvoorstel blijkt uit de conceptmemorie van toelichting dat niet alle commanditaire vennoten hoeven te worden ingeschreven. Alleen zij die een bepaald belang in de cv hebben, moeten in het Handelsregister worden opgenomen. Daarbij wordt aangegeven dat voor de omvang van het belang zal worden aangesloten bij art. 3 lid 1 onderdeel d Uitv.besl. Wwft 2018. Oftewel, ingeschreven worden die commanditaire vennoten die als UBO van de cv kwalificeren. Door dit laatste lijkt de inschrijving van bedoelde commanditaire vennoten samen te hangen met de onverzadigbare drang van het kabinet naar transparantie in verband met witwassen. Dit lijkt het geval, omdat ook in dit geval de redenen voor de inschrijving niet wordt gemotiveerd. Voor de inschrijving wordt verwezen naar de bij het conceptwetsvoorstel behorende invoeringswet. In de conceptinvoeringswet komt de inschrijving van commanditaire vennoten echter niet terug.

Ervan uitgaande dat de ingeschreven commanditaire vennoten via het Handelsregister ook algemeen openbaar kenbaar zijn, verhoudt deze openbaarheid zich niet met de uitspraak van het Hof van Justitie EU van 22 november 2022 (C-37/20 en C-601/20, V-N 2022/53.20) inzake de algemene openbaarheid van het UBO-register. In dit arrest oordeelde het Hof dat de algemene openbaarheid van het UBO-register in verband met de EU-grondrechten van UBO's onvoldoende is onderbouwd en daarmee ongeldig is. Juist door de beperking van de inschrijfplicht van commanditaire vennoten die UBO zijn van een cv, moet naar ons oordeel worden aangenomen dat ook een openbaarheid daarvan ongeldig is. Als de onderbouwing voor de inschrijving van de commanditaire vennoten het bestrijden van witwassen zou zijn, is de openbaarheid in strijd met genoemde uitspraak. Streeft de minister een ander doel na, dan zal hij dit goed moeten onderbouwen. Op dit moment ontbreekt echter elke onderbouwing voor het opnemen van de commandieten in het Handelsregister. Overigens is het conceptwetsvoorstel ter consultatie voorgelegd vóór de datum van voornoemde uitspraak van het Hof van Justitie EU, zodat mag worden verwacht dat de inschrijving van commandieten komt te vervallen of in elk geval niet algemeen openbaar zal zijn.

#### *Rechtspersoonlijkheid en ontstaan daarvan*

Een OPV heeft rechtspersoonlijkheid. Hetzelfde geldt voor de cv als bijzondere vorm van de OPV. Rechtspersoonlijkheid ontstaat, zodra sprake is van een OPV. Dit betekent dat rechtspersoonlijkheid wordt verkregen door het op een voor derden kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam deelnemen aan het rechtsverkeer. Inschrijving in het Handelsregister is niet vereist. Zolang een OPV echter niet is ingeschreven in het Handelsregister heeft zij geen volledige rechtsbevoegdheid. Zij kan dan:

- geen bestuurder zijn van een rechtspersoon;
- zich niet omzetten in een rechtspersoon uit Boek 2 BW;
- geen partij zijn bij een juridische fusie of splitsing, op het moment dat daarvoor in een wettelijke regeling is voorzien;
- geen aandelen op naam verkrijgen;

- geen registergoederen verkrijgen; en
- geen erfgenaam zijn.

Is sprake van een Stille Personenvennootschap (SPV), dan lijkt deze volgens het conceptwetsvoorstel rechtspersoonlijkheid te verkrijgen als de SPV door inschrijving in het Handelsregister openbaar wordt. Het door de vennoten gehouden gemeenschappelijke vermogen gaat dan onder algemene titel over naar de rechtspersoon. Leveringsformaliteiten zijn derhalve niet vereist.

Een SPV kan zich dus 'omzetten' in een OPV. Een OPV kan zich echter niet, omgekeerd, 'omzetten' in een SPV. In de conceptmemorie van toelichting wordt namelijk aangegeven dat een inschrijving niet ongedaan kan worden gemaakt en uitschrijving alleen mogelijk is na algemene ontbinding van de personenvennootschap. Dit laatste is onzes inziens een gemis in de regeling, aangezien het deze regeling minder flexibel maakt. Het is zeker niet uitgesloten dat een OPV op een gegeven moment niet meer als zodanig aan het rechtsverkeer wenst deel te nemen en behoefte heeft om een SPV te worden. Zonder een algehele ontbinding is dit dus niet mogelijk.

Hoewel het conceptwetsvoorstel er dus op lijkt te wijzen dat een SPV door inschrijving in het Handelsregister openbaar wordt en rechtspersoonlijkheid verkrijgt, komt uit de conceptmemorie van toelichting naar voren dat dit niet de bedoeling is. Ook een SPV verkrijgt rechtspersoonlijkheid door op een voor derden kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam deel te nemen aan het rechtsverkeer. Het in het conceptwetsvoorstel opgenomen voorschrift over inschrijving in het Handelsregister heeft hiermee dus alleen betrekking op de wijze en het tijdstip van overgang van het vermogen van de SPV. Dit gaat onder algemene titel over op het tijdstip van inschrijving. Het voorafgaande zal in de wettekst moeten worden verduidelijkt.

De vraag is of het ontstaan van rechtspersoonlijkheid door het op voor derden kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam deelnemen aan het rechtsverkeer een gelukkige keuze is. Dit meer subjectieve criterium is in de plaats gekomen van het in de eerste internetconsultatie opgenomen objectieve criterium dat rechtspersoonlijkheid ontstaat door inschrijving in het Handelsregister. In de conceptmemorie van toelichting wordt geen duidelijke uitleg gegeven voor deze overgang van een objectief criterium naar een meer subjectief criterium.

Een meer subjectief criterium laat ruimte voor interpretatie. Hierdoor zal het niet steeds duidelijk zijn of, en zo ja, op welk moment rechtspersoonlijkheid ontstaat. Om deze reden is een meer subjectief criterium naar onze mening geen gelukkige keuze. Wij pleiten voor een 'terugkeer' naar het objectieve criterium van inschrijving in het Handelsregister. Een objectief criterium draagt bij aan de rechtszekerheid. Daarnaast biedt het meer bescherming aan vennoten en schuldeisers.

#### *Fonds voor gemene rekening*

In de praktijk is de bijzondere 'rechtsvorm' van het fonds voor gemene rekening (fgr) in zwang. Deze 'rechtsvorm' is gebaseerd op de Wet VPB 1969 en derhalve niet op een civiele wet. Hoe het fgr civielrechtelijk moet worden geduid, is thans onduidelijk. Wij verwijzen, zonder volledig te willen zijn, naar de bijdrage van S.A. Stevens, 'Fondsen voor gemene rekening fiscaal geluid (I)' WPNR 2017/7139, p. 176-190. Wij betreuren het dat het kabinet niet de gelegenheid te baat neemt om het fgr nu ook civielrechtelijk te regelen. De onduidelijkheid die er thans met betrekking tot de fgr is,

blijft derhalve voortbestaan. Maar hopelijk bevat het definitieve wetsvoorstel toch een regeling hiervoor.

### *Vervolg*

Tot en met 10 februari 2023 is het mogelijk om op het conceptwetsvoorstel te reageren. Het is te hopen dat vervolgens op korte termijn een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer zal worden ingediend en de modernisering van de wetgeving voor personenvennootschappen niet wederom op de lange baan wordt geschoven. Met enkele aanpassingen en verduidelijkingen vormt het conceptwetsvoorstel naar onze mening een goede grondslag voor deze modernisering. Voor het fiscale deel van de internetconsultatie verwijzen wij naar V-N 2023/7.4.

### **Fiscale deel:**

Toen de wijziging van het personenvennootschappenrecht in december 2002 werd aangekondigd, betrof dat uitsluitend een civielrechtelijke regeling. Het duurde destijds enkele jaren voordat werd nagedacht over de fiscale gevolgen (Kamerstukken II 2006/07, 31065). In die zin valt het te prijzen dat nu direct vanaf de start duidelijk wordt gemaakt welke fiscale gevolgen de voorgestelde civielrechtelijke wijzigingen (zie V-N 2022/7.3) hebben. Die aspecten zijn overigens weinig ambitieus, omdat deze uitgaan van het huidige fiscale stelsel. Nu dat stelsel zijn eigen gebreken heeft, hadden wij ons kunnen voorstellen dat de introductie van een nieuw civiel stelsel tevens de mogelijkheid had geboden om nader eens conceptueel na te denken of en hoe ons belastingstelsel zou kunnen worden gewijzigd. Daarbij wordt vaak gedacht aan de introductie van een rechtsvormneutrale winstbelasting, maar dat zou ook een vorm van toerekening van inkomen en vermogen kunnen zijn, zoals bij een Amerikaanse 'S-corp' het geval is. Maar wellicht kan een meer fundamentele herziening alsnog. Aangezien het huidige personenvennootschappenrecht al sinds 1838 bestaat en een concrete ingangsdatum nog niet wordt genoemd, maakt een jaartje langer vasthouden aan het huidige systeem naar onze mening niet veel uit. Stel dat de omslag op 2030 wordt vastgepind, dan is er nog tijd genoeg om na te denken hoe het systeem fiscaal kan worden gewijzigd en evengoed tijd om de systemen van de Belastingdienst daarop in te richten.

Wij beperken ons in ons commentaar hierna tot de hoofdlijnen. Voor een uitgebreidere analyse verwijzen wij naar M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, 'Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?', WFR 2023/11 en van dezelfde, Personenvennootschappen, Fiscale Monografie nr. 179, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

### *Transparantie OPV voor meeste belastingwetten*

Voor de meeste belastingwetten leiden de civielrechtelijke wijzigingen niet tot andere regels. Dit maakt dat de invoering van de modernisering in fiscale zin in veel gevallen niet gepaard gaat met ingewikkelde wetgeving. Voor de IB en VPB betaalt, ondanks de rechtspersoonlijkheid, niet de onderneming, maar de ondernemer belasting. Met andere woorden, er wordt door de ondernemingsvorm heen gekeken (de vennootschap is fiscaal transparant) en belasting geheven van de achterliggende participant. Het centrale artikel hierbij is het nieuwe art. 2.14bis Wet IB 2001. Dit artikel komt terug in art. 8 lid 3 Wet VPB 1969. Er komen nieuwe regels bij omzetting van een openbare vennootschap in een VPB-plichtig lichaam en omgekeerd. Inhoudelijk wijken deze nieuwe

regels in feite niet af van de bestaande regels. Kort gezegd, komt het erop neer dat de wijziging van de juridische huls van de vennootschap geen belastingheffing tot gevolg heeft. Overigens merken wij op dat handhaving van de fiscale transparantie van de OPV voor de IB en VPB naar onze mening niet zonder meer logisch is. Voor de overdrachtsbelasting geldt de fiscale transparantie straks niet langer (zie hierna) en voor de BTW is dit thans al niet het geval (en dat blijft zo). Juist de herziening van het personenvennootschappenrecht zou onzes inziens aanleiding kunnen zijn om te onderzoeken of niet meer één lijn zou kunnen worden getrokken voor alle belastingwetten. En dan zou ook voor de IB en VPB beëindiging van de fiscale transparantie, en derhalve voortaan heffing van VPB over de winst van de OPV, ons niet onlogisch voorkomen. Waarom dat niet zou kunnen, hebben wij in het conceptwetsvoorstel helaas niet aangetroffen. Het conceptwetsvoorstel gaat naar onze mening iets te gemakkelijk uit van zo min mogelijk veranderen.

Aangezien de dividendbelasting in binnenlandse verhoudingen een voorheffing is op de IB en VPB, is de transparantie voor de dividendbelasting (art. 11 lid 11 Wet DB 1965) ook verklaarbaar. Ook daarvoor geldt dat de regels rondom de wijziging van de juridische huls niet wijzigen. Opvallend is wel dat voor de overige bronbelastingen de openbare vennootschap juist als niet-transparant wordt gezien. Daarmee is dus sprake van een verschil in gevallen, waarin de dividendbelasting als eindheffing fungeert (in buitenlandse verhoudingen derhalve) enerzijds en de overige bronbelastingen anderzijds. Voor 2023 leidt dat naar onze mening niet tot specifieke problemen, omdat de Wet bronbelasting 2021 dan alleen nog ziet op rente en royalty's. Op 1 januari 2024 treedt echter de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden (35779, zie onder andere V-N 2021/49.8) in werking en dit wetsvoorstel wordt geïncorporeerd in de Wet bronbelasting 2021. Onderdeel van dat wetsvoorstel is een samenloopregeling met de dividendbelasting. Hoe de samenloopbepaling uitpakt bij Openbare Vennootschappen blijkt niet uit de internetconsultatie.

Ook voor de schenk- en erfbelasting is sprake van transparantie op basis van het nieuwe art. 15a SW 1956. Nieuw is dat die transparantie ook gaat gelden voor vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen. Dit zal vooral een wijziging (kunnen) zijn ten aanzien van de techniek, waarop een buitenlandse personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid in de aangifte erf- en schenkbelasting zal worden verwerkt. Een andere belangrijke wijziging is dat door de werking van de transparantieregels niet langer sprake is van een fictieve verkrijging bij toepassing van een verblijvingsbeding. Het desbetreffende art. 11 SW 1956 kan echter niet worden gemist, omdat de rechtspersoonlijkheid niet geldt (en dus de transparantieregels niet werken) voor de Stille Personenvennootschappen. Ook bij de schenk- en erfbelasting kan zich samenloop voordoen, namelijk met de overdrachtsbelasting. Die samenloop is (wel) onderkend (zie de art. 7 en 24 SW 1956).

### *Overdrachtsbelasting*

Voor de overdrachtsbelasting volgt de belastingheffing voortaan de juridische vormgeving. Dat is een fundamentele wijziging, want nu zijn de vof, maatschap en cv voor de overdrachtsbelasting transparant. Opgemerkt moet worden dat ten aanzien van de Stille Personenvennootschap (SPV) (en nog niet in het Handelsregister ingeschreven OPV's) de fiscale behandeling niet wijzigt. Het centrale artikel dat de 'omslag' van transparant naar niet-transparant regelt, is art. 56 Wet BRv 1970. Dit artikel bepaalt dat geen overdrachtsbelasting is verschuldigd ter zake van de verkrijging van onroerende zaken onder algemene titel op basis van art. 218 Invoeringswet modernisering personenvennootschappen. Om daarmee te beginnen, als wij het goed lezen, is art. 56 in belangrijke mate inhoudsloos. De kern van art. 218 Invoeringswet is immers dat goederen die vóór invoering van de wet op naam van de vof, maatschap of cv zijn aangeschaft, onder algemene titel worden

verkregen door de OPV. Goederen die op naam van een vennoot zijn verkregen (ook al heeft die aanschaf ten behoeve van de vof, maatschap of cv plaatsgevonden), vallen buiten de inbreng onder algemene titel, omdat ze civielrechtelijk worden geacht tot het privévermogen van de vennoot te behoren. Naar onze mening zal ter zake van direct verkregen onroerende zaken altijd sprake zijn van een door de vennoot verkregen zaak en bij indirect verkregen onroerende zaken in veel gevallen. Het is uiteraard wel denkbaar dat een van de (beherend) vennoten uitsluitend de juridische eigendom houdt en de economische eigendom toekomt aan de overige vennoten. Homogeniteit is er evenmin, want panden kunnen zowel door één vennoot als door enkele of alle vennoten zijn aangeschaft. Omdat onroerende zaken tevens registergoederen zijn en zijn ingeschreven in het Kadaster, is een algemene overdrachtsregel ook niet wenselijk. Zien wij het goed, dan zal dus in elk individueel geval de afweging moeten worden gemaakt of de onroerende zaak in juridische zin wordt ingebracht in de OPV. Dit kan uitsluitend na invoering van de nieuwe regeling en dan werkt art. 56 Invoeringswet niet meer. Wij vragen ons af of dit de bedoeling is. Zo ja, dan is in dat geval wel een beroep mogelijk op de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e Wet BRv 1970. De voorwaarden daarvoor wijzigen niet, dus wij vermoeden dat een uitbreiding dan wenselijk is. Een belangrijk verschil is dat op grond van art. 15 lid 9 Wet BRv 1970 in die gevallen (wel) een aangifte moet worden ingediend. Bij een automatische overgang op grond van art. 56 Wet BRv 1970 is dat niet noodzakelijk.

Wij merken op dat het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid van de OPV de toe-, in- en uittreding gemakkelijker maakt. Voor al teveel optimisme moet echter worden gewaakt, want tegelijkertijd moet wel op de toepassing van art. 4 Wet BRv 1970 worden gelet.

### *BTW*

Voor de BTW heeft de modernisering waarschijnlijk de minste impact. Ook thans zijn vof's, maatschappen en cv's als samenwerkingsverbanden al aangemerkt als ondernemer als zij economische prestaties verrichten. Het al dan niet hebben van rechtspersoonlijkheid brengt daarin geen verandering.

Voor wat betreft de samenloopvrijstelling tussen BTW en overdrachtsbelasting betekent de niet-transparantie dat vaker dan thans sprake is van dezelfde belastingplichtige voor beide wetten. Dit maakt toepassing van de samenloopvrijstelling gemakkelijker. Wij doen de aanbeveling om (in de overdrachtsbelasting) expliciet een bepaling op te nemen hoe de samenloopvrijstelling uitwerkt in het geval de personenvennootschap voor de BTW als niet-transparant en voor de overdrachtsbelasting als transparant wordt aangemerkt.

### *Onderscheid bedrijf en beroep*

In het consultatiewetsvoorstel wordt art. 3.5 Wet IB 2001 afgeschaft. Dit lijkt, ook gelet op de beperkte toelichting, een kleine wijziging, maar lijkt ons wel wezenlijk. Dit artikel wordt in de praktijk zo geïnterpreteerd dat een zelfstandig beroepsbeoefenaar altijd ondernemer is, ook al is hij niet rechtstreeks verbonden voor de verbintenissen van de vennootschap. Dit betekent dat de stille maten die tevens zelfstandig beroepsbeoefenaars zijn, op dit moment kwalificeren als ondernemer en daarmee in aanmerking komen voor de ondernemersfaciliteiten. Onder het nieuwe recht zal dat (direct) niet langer het geval zijn. Zie ook de Uitvergroot 'Stille maatschap met 'eigen' bv onder vuur' van Thil van Kempen in V-N 2022/53.0. Als hij de ondernemersfaciliteiten wil behouden, is dat alleen

mogelijk als de stille maatschap wordt 'omgezet' in een OPV. Wij noemen dit afzonderlijk, omdat dit niet per se voortvloeit uit het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid.

#### *Onduidelijkheden (open) cv's en (open) fgr's*

Tot slot wijzen wij nog op de onduidelijkheid die nu blijft bestaan over de (open) cv en het (open) fonds voor gemene rekening (fgr). De (open) cv is thans op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 voor het commanditaire deel belastingplichtig voor de VPB. Voor het (open) fgr is dat gebaseerd op art. 2 lid 1 onderdeel f in combinatie met lid 4 Wet VPB 1969. Nu deze bepalingen niet worden afgeschaft, zou de indruk kunnen ontstaan dat dit een bewuste keuze is en de laatste stand van zaken. Niets is echter minder waar. Wij wijzen in dit kader onder andere op het conceptvoorstel 'Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid' (de consultatie van dit wetsvoorstel namen wij op in V-N 2021/18.7), de invoering van de kabinetsreactie op het SEO-onderzoek naar het FBI- en VBI-regime (V-N 2023/2.6) en de doorwerking van/naar art. 2 leden 3, 12 en 13 Wet VPB 1969 op grond van ATAD2. Op deze vlakken zijn dus nog wijzigingen te verwachten en zullen nog de nodige fiscale pennen in beweging worden gebracht.