

Reactie internetconsultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen

Amsterdam, 10 februari 2023

De drie wetsvoorstellen die nu ter consultatie zijn gepubliceerd, geven het nieuwe moderne wettelijk kader voor personenvennootschappen (maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap). De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van deze internetconsultatie.

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

De NOB heeft op de consultatie van het eerdere voorontwerp in 2019 reeds een reactie geschreven.¹ Het voorontwerp uit 2019 voorzag nog niet in de bijbehorende fiscale wet- en regelgeving. Dat is bij het onderhavige voorontwerp wel het geval. De NOB maakt dan ook graag gebruik van de mogelijkheid om ook op dit nieuwe voorontwerp te reageren. We richten ons daarbij enkel op de fiscale wet- en regelgeving.

Met deze reactie beogen we een bijdrage te leveren aan de totstandkoming van goede wet- en regelgeving. Dat doen we vanuit onze expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Met vriendelijke groet,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

¹ <https://www.nob.net/nob-reactie-op-de-internetconsultatie-wetsvoorstel-modernisering-personenvennootschappen>



1. Inkomstenbelasting / Vennootschapsbelasting

Kwalificatie algemeen

Uit het fiscale gedeelte bij het voorontwerp wordt duidelijk dat de transparantie van de openbare personenvennootschap voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting behouden blijft. De NOB ondersteunt deze keuze voor het behoud van transparantie zowel vanuit praktische, als principiële overwegingen. De NOB merkt op dat zij bij het schrijven van dit commentaar ervan is uitgegaan dat bij de inwerkingtreding van dit voorstel het aangekondigde voorstel van de Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen reeds in werking is getreden.

In de toelichting bij de fiscale regeling wordt echter de indruk gewekt dat de keuze voor transparantie op gespannen voet staat met het huidige kwalificatiesysteem, waarin rechtspersoonlijkheid bepalend zou zijn voor de fiscale behandeling van (Nederlandse) rechtsvormen. Deze veronderstelling acht de NOB onjuist. De NOB pleit voor verheldering op dit punt, om te voorkomen dat de indruk wordt gewekt dat de kwalificatie van rechtsvormen niet meer op een consequent en principieel stelsel lijkt te steunen.

Terecht wordt in de regeling zeker gesteld dat de openbare personenvennootschap niet onder de term '*rechtspersoon*' in art. 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 valt. Ook voor toepassing van de hoofdregel van onderdeel a van het artikel leidt de verkrijging van rechtspersoonlijkheid echter niet tot een belastingplicht. Voor de vraag of sprake is van een vennootschap '*welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld*', moet volgens de Hoge Raad sprake zijn van een 1) in aandelen verdeeld kapitaal en 2) voldoende gelijkens met een van de in het artikellid genoemde rechtsvormen (nv, bv of open cv).² Aan het tweede vereiste was volgens de Hoge Raad in het betreffende arrest voldaan als de participaties van de vennoten vrij overdraagbaar waren. Daardoor verdwijnt het persoonlijke element in de onderlinge verhoudingen en ontstaat een met de kapitaalvennootschap vergelijkbaar karakter.

Het bezit van rechtspersoonlijkheid, zoals kenmerkend is voor de nv en de bv, komt in de (gelijkenis-)toets van de Hoge Raad niet aan de orde. Dat is in lijn met de parlementaire geschiedenis, waaruit volgt dat de rechtspersoonlijkheid van de nv en de bv niet bepalend is geweest voor de fiscale zelfstandigheid van deze rechtsvormen. De nv en de bv zijn belastingplichtig geacht vanwege de combinatie van beperkte aansprakelijkheid enerzijds en het feit dat de aandeelhouders niet over het vermogen kunnen beschikken anderzijds (afgescheiden vermogen).³ Rechtspersoonlijkheid lijkt geen fiscaal relevante eigenschap te zijn.

² HR 24-11-1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276.

³ Zie bijv. *Handelingen II* 1892/93, 65, p. 1283-1284 en *Kamerstukken II* 1959/60, 5 380, nr. 9, p. 16.





Nu de invoering van rechtspersoonlijkheid geen gevolgen heeft voor bovenstaand toetsingskader van de Hoge Raad, is een expliciete keuze voor transparantie in principe niet noodzakelijk. Niettemin is het zinvol om een en ander via een doorkijkbepaling vast te leggen, nu rechtspersoonlijkheid bijvoorbeeld wel een rol speelt in het kwalificatiebesluit buitenlandse rechtsvormen.⁴ De NOB pleit er echter voor dat uit de toelichting blijkt dat het gaat om een verduidelijking en geen breuk met het principiële kwalificatiestelsel.

In de toelichting wordt verder opgemerkt dat *'een personenvennootschap niet {kan} worden aangemerkt als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Op basis van {de voorgestelde regeling} hebben de vennoten in een personenvennootschap een deelnamerecht in een personenvennootschap. {...}. {V}oor 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.'*⁵

De NOB merkt op dat onder huidig recht niet kan worden uitgesloten dat een personenvennootschap – al dan niet aangegaan naar Nederlands recht - zelfstandig belastingplichtig is op basis van het toetsingskader van de Hoge Raad. Daarbij is allerminst zeker dat op grond van dat toetsingskader sprake moet zijn van een formeel, civielrechtelijk aandelenkapitaal.

Doorkijkbepaling art. 2.14bis IB 2001

De voorgestelde regeling bevat een doorkijkbepaling in art. 2.14bis IB 2001, waarmee wordt geregeld dat de bezittingen, schulden en resultaten niet aan de rechtspersoon, maar rechtstreeks aan de vennoten worden toegerekend. De doorkijkbepaling zal via een wijziging in art. 8, derde lid, Wet Vpb 1969 ook gelden voor vennootschapsbelastingplichtige vennoten. Vooraf zij opgemerkt dat een doorkijkbepaling strikt genomen niet nodig is om transparantie van de openbare personenvennootschap te waarborgen. Rechtspersoonlijkheid verandert niets aan de kwalificatie van de personenvennootschap, zodat net zo weinig aanleiding bestaat voor een doorkijkbepaling als onder huidig recht, waarin resultaten ook rechtstreeks bij de vennoten worden belast. Afgezien van deze algemene opmerking, is een verduidelijking van de doorkijkbepaling op een aantal punten wenselijk.

Het is onduidelijk hoe de doorkijkbepaling in art. 2.14bis IB 2001 zich verhoudt tot art. 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969, waarin vanuit Nederlands perspectief transparante vennootschappen onder omstandigheden toch als (binnenlands) belastingplichtig worden aangemerkt (omgekeerde hybride lichamen). De NOB pleit voor een verduidelijking, zodat voorkomen wordt dat het voorgestelde art. 2.14bis IB 2001 de belastingplicht voor omgekeerde hybride lichamen uitholt.

⁴ Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, par. 3.3.

⁵ Memorie van Toelichting bij de voorgestelde fiscale regeling, par. 2.1.





Op basis van de nieuwe doorkijkbepaling voor inkomstenbelasting doeleinden lijkt er een einde te komen aan de onduidelijkheid over of de activa/passiva van een als transparant kwalificerende personenvennootschap op het niveau van participerende natuurlijke personen voor Box III doeleinden als afzonderlijke bezittingen/schulden moeten worden aangegeven of dat kan worden volstaan met het aangeven van bijvoorbeeld het belang in de personenvennootschap. De NOB merkt in dit kader op dat het afzonderlijk waarderen in de situatie van fiscaal transparante beleggingsfondsen met de rechtsvorm van een personenvennootschap veelal moeilijk tot niet uitvoerbaar zal zijn, omdat fondsen over het algemeen die informatie niet aan hun beleggers verstrekken en bij gestapelde fondsstructuren die informatie veelal überhaupt niet beschikbaar is. De NOB verzoekt in het definitieve wetsvoorstel aandacht te besteden aan dit onderwerp.

Vennootschapsbelasting

Om te vermijden dat openbare personenvennootschappen beperkt vennootschapsbelastingplichtig zouden worden, wordt in artikel 2 lid 1 onderdeel e Wet Vpb 1969 (nieuw) voorgesteld om het begrip *'publiekrechtelijke rechtspersonen'* te vervangen door *'publiekrechtelijke rechtspersonen niet zijnde openbare personenvennootschappen'*. De NOB constateert dat bij deze uitsluiting van de beperkte binnenlandse vennootschapsbelastingplicht alleen de openbare personenvennootschappen worden genoemd en niet de toevoeging *'of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen'* die wel in alle voorgestelde 'doorkijk'-bepalingen (zie bijvoorbeeld artikel 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw)) in de diverse heffingswetten zijn opgenomen. Materieel leidt het weglaten van deze toevoeging volgens de NOB niet tot een verschil in behandeling van binnenlandse en buitenlandse rechtsvormen, aangezien Nederland de vergelijkbaarheidsmethode hanteert voor de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen. De NOB verzoekt desalniettemin deze bewoording toe te voegen of te verduidelijken waarom hier niet voor gekozen is.

De NOB merkt verder op dat in artikel 3 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969 (nieuw) het begrip *'andere rechtspersonen'* wordt vervangen door *'andere rechtspersonen niet zijnde openbare personenvennootschappen'*. Ook hier ontbreekt de toevoeging: *'of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen'*. Wellicht is dit per abuis, aangezien uit de toelichting duidelijk blijkt dat onder de toevoeging *'niet zijnde openbare personenvennootschappen'* ook de buitenlandse equivalenten van openbare personenvennootschappen begrepen dienen te worden. De NOB verzoekt om deze bewoording toe te voegen of te verduidelijken waarom hier niet voor gekozen is.

De NOB merkt verder op dat in artikel 3 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969 (nieuw) het begrip *'andere rechtspersonen'* wordt vervangen door *'andere rechtspersonen niet zijnde openbare personenvennootschappen'*. Ook hier ontbreekt de toevoeging: *'of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen'*.





Wellicht is dit per abuis, aangezien uit de toelichting duidelijk blijkt dat onder de toevoeging '*niet zijnde openbare personenvennootschappen*' ook de buitenlandse equivalenten van openbare personenvennootschappen begrepen dienen te worden. De NOB verzoekt om deze bewoording toe te voegen of te verduidelijken waarom hier niet voor gekozen is.

Hybride mismatches (ATAD2)

Zoals opgemerkt zal de invoering voor rechtspersoonlijkheid er niet in resulteren dat de fiscale transparantie van de openbare personenvennootschap voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting verloren gaat. De NOB merkt in dit kader nog wel op dat de invoering van rechtspersoonlijkheid er in een internationale context in kan resulteren dat de openbare vennootschap als non-transparant zal kwalificeren vanuit het perspectief van andere jurisdicties. Mogelijk resulteert het introduceren van rechtspersoonlijkheid erin dat een personenvennootschap in meer jurisdicties als fiscaal non-transparant zal gaan kwalificeren. De NOB raadt aan te onderzoeken voor welke landen dit naar de mening van het kabinet het geval is en daarbij in het bijzonder de lidstaten van de EU en de belangrijkste handelspartners in Azië te betrekken (China, Korea, Japan, Singapore, Australië).

Mocht de rechtspersoonlijkheid van de openbare personenvennootschap ertoe leiden dat meer jurisdicties een personenvennootschap voortaan als non-transparant kwalificeren, dan zou dit wat betreft de NOB haaks staan op de wens van het kabinet om dergelijke fiscale kwalificatieverschillen bij entiteiten juist te voorkomen. Indien een kwalificatieverschil resulteert in een hybride mismatch (aftrek zonder betrekking in de heffing of dubbele aftrek) worden de gevolgen van de hybride mismatch geneutraliseerd door de hybride mismatch maatregelen opgenomen in artikel 12aa – 12ag Wet Vpb 1969 en overeenkomstige maatregelen naar buitenlands recht. Daarnaast kan het zo zijn dat de belastingplichtmaatregel van artikel 2 lid 3 juncto lid 12 Wet Vpb 1969 van toepassing is, in welk geval de personenvennootschap de fiscale transparantie verliest en subjectief belastingplichtig wordt voor de heffing van vennootschapsbelasting (omgekeerde hybride). Met name laatstgenoemde maatregel kan nadelige gevolgen hebben voor Nederlandse vennoten voor wie de personenvennootschap dan ook niet meer transparant is. Deze nadelige gevolgen betreffen het optreden van economisch dubbele belasting over de winst van de personenvennootschap en het verliezen van de belastingvrijstelling door subjectief vrijgestelde vennoten. Daarnaast kan het ontstaan van belastingplicht als omgekeerde hybride resulteren in fiscale afrekening bij de vennoten.

De NOB merkt op dat Nederland de belastingplichtmaatregel ruimer heeft geïmplementeerd dan is voorgeschreven in de ATAD2-richtlijn en daarmee ook in vergelijking met andere lidstaten.⁶

⁶ Zie onderdeel C van de NOB-reactie op het Pakket Belastingpakket 2022 (https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/210927_-_nob-commentaar_-_pakket_belastingplan_2022.pdf).





Indien het gebruik van een Nederlandse personenvennootschap eerder leidt tot subjectieve belastingplicht als omgekeerde hybride dan dit het geval zou zijn bij voorvergelijkbare buitenlandse personenvennootschappen is dat niet gunstig voor het fiscale vestigingsklimaat in Nederland. De NOB adviseert het kabinet te onderzoeken in hoeverre Nederland de belastingplichtmaatregel ruimer heeft geïmplementeerd dan andere lidstaten en te overwegen de maatregel qua reikwijdte in overeenstemming te brengen met andere lidstaten.

De Europese Commissie staat open voor het faciliteren van een platform om ervaringen op het gebied van de implementatie van ATAD2 tussen lidstaten uit te wisselen. Dit blijkt uit de brief van de Europese Commissie aan Nederland van 11 juni 2020 gepubliceerd in V-N 2023/6.5. De NOB merkt nadrukkelijk op dat ook indien de belastingplichtmaatregel in een voorkomend geval geen toepassing zou vinden, het effect van een hybride mismatch nog steeds wordt geneutraliseerd door de reguliere hybride mismatch bepalingen als opgenomen in artikel 12aa – 12ag Wet Vpb 1969 en overeenkomstige bepalingen in andere lidstaten. Voor een minder effectieve misbruikbestrijding hoeft dus niet te worden gevreesd.

Omzettingen

Voor vennootschapsbelasting doeleinden wordt - via verwijzing in artikel 8 lid 1 Wet Vpb 1969 (nieuw) naar artikel 3.59a Wet IB 2001 (nieuw) - geregeld dat bij de omzetting van een fiscaal transparante openbare personenvennootschap in bijvoorbeeld een NV of BV eerst een fictieve eindafrekening plaatsvindt. Vervolgens wordt voor een dergelijke omzetting een doorschuiffaciliteit opgenomen in de inbrengfaciliteit van artikel 14 Wet Vpb 1969 (i.e., artikel 14 lid 10 Wet Vpb 1969 (nieuw)), waarbij vervolgens een vennootschapsbelastingplicht ontstaat. Naast de bestaande voorwaarden van artikel 14 Wet Vpb 1969, introduceert het nieuwe lid 10 een additionele voorwaarde waardoor de doorschuiffaciliteit alleen kan worden toegepast indien alle vennoten in de (om te zetten) openbare personenvennootschap vennootschapsbelastingplichtige lichamen zijn. In de memorie van toelichting wordt deze additionele voorwaarde echter niet genoemd noch wordt deze nader toegelicht.

De NOB merkt op dat de toepassing van dit nieuwe lid 10 tot vreemde en ongewenste situaties kan leiden. Bijvoorbeeld in situatie waar een openbare personenvennootschap zowel een natuurlijke persoon als een belastingplichtig lichaam (bijv. een BV) als venoot heeft.

Bij de omzetting van die openbare personenvennootschap in een BV kan de natuurlijke persoon wel gebruik maken van de geruisloze doorschuiffaciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001, maar de BV niet van de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 Wet Vpb 1969. Immers, niet alle vennoten zijn belastingplichtige lichamen en derhalve wordt niet voldaan aan de additionele voorwaarde.





In deze situatie is de BV die participeert als vennoot in de openbare personenvennootschap dan ook slechter af dan onder het huidige recht, aangezien hij momenteel zijn vennootschapsaandeel wel met gebruik van artikel 14 Wet Vpb 1969 kan inbrengen in een BV. Naar de mening van de NOB is hier geen noodzaak voor en de NOB verzoekt deze aanvullende voorwaarde te schrappen dan wel met zoveel woorden toe te lichten waarom deze voorwaarde wel noodzakelijk wordt geacht.

In de omgekeerde situatie – de fiscale begeleiding van de omzetting van een NV of BV in een openbare personenvennootschap – wordt een nieuw artikel 14d Wet Vpb 1969 voorgesteld. In lid 1 van artikel 14d Wet Vpb 1969 (nieuw) wordt eerst weer een eindafrekening opgenomen door middel van een stakings- en overdrachtsfictie, waarna in de leden 2 en 3 een doorschuiffaciliteit wordt geboden voor twee verschillende situaties. Ook hier is voor de situatie dat de NV of BV zowel (vennootschapsbelastingplichtige) lichamen als natuurlijke personen als aandeelhouders heeft, niet in een fiscale doorschuiffaciliteit voorzien. De NOB begrijpt niet wat de reden daarvoor zou zijn en denkt dat een dergelijke situatie in de praktijk juist veel zal voorkomen. De NOB verzoekt dan ook deze situatie fiscaal te faciliteren.

In het geval van een omzetting van een openbare personenvennootschap in een andere rechtspersoon is in artikel 3.59a Wet IB 2001 (nieuw) een eindafrekeningsbepaling opgenomen die voorziet in een afrekening over de stille en fiscale reserves bij de vennoten door middel van een fictieve overdracht '*van het vermogen van de onderneming*' op het moment van omzetting in aanmerking te nemen tegen de waarde in het economische verkeer. Tot het vermogen van de onderneming van de vennoten behoort niet alleen het vennootschapsvermogen dat aan hen ingevolge artikel 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) wordt toegerekend maar ook het buitenvennootschappelijke vermogen van een vennoot maakt deel uit van zijn subjectieve onderneming. De NOB verzoekt te bevestigen dat indien het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen - zelfstandig als onderneming kan kwalificeren geen sprake is van een afrekening over dat deel van het vermogen.

2. Dividendbelasting / (Conditionele) bronbelasting

Buitenlandse bronbelasting

Het hebben van rechtspersoonlijkheid is één van de criteria op basis waarvan in internationaal verband kan worden vastgesteld of sprake is van een transparante of niet-transparante entiteit. Het toekennen van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen kan er toe leiden dat in het buitenland de kwalificatie van een Nederlandse openbare personenvennootschap verandert van transparant naar niet-transparant.





Dit kan resulteren tot een hogere bronbelastingclaim op uit het buitenland ontvangen dividend, rente of royaltyinkomsten, aangezien in het buitenlands niet langer de achterliggende participant, maar de personenvennootschap als voordeelgerechtigde wordt aangemerkt.

De NOB vraagt zich af of de Staatssecretaris hiermee rekening heeft gehouden en geeft in overweging om bij het (her)onderhandelen van toekomstige belastingverdragen een bepaling conform art. 24, lid 4 van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en de Verenigde Staten op te nemen.

De NOB kan zich vinden in de suggestie van M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens⁷ en G.K. Fibbe⁸ om de fiscale transparantie voor personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid voor wat betreft de conditionele bronbelasting op rente en royalty's te continueren.

Dit om een inconsistentie tussen Nederlandse openbare vennootschappen en buitenlandse vergelijkbare rechtsvormen te voorkomen, die slechts als belastingplichtige voor de conditionele bronheffing worden aangemerkt als zij - op grond van het kwalificatiebesluit – als niet-transparant kwalificeren.

Daarbij komt het de NOB voor dat in de meeste gevallen de heffing van conditionele bronbelasting reeds gewaarborgd is op grond van het feit dat lichamen met Nederlandse vaste inrichtingen en Nederlands vastgoed op grond van artikel 1.2 lid 1, letter b ten twaalfde, alsmede artikel 3.3 lid 3 Wet bronbelasting 2021 als inhoudingsplichtige worden aangemerkt. Zonder nadere regelgeving kan zich zelfs een dubbele conditionele bronbelasting voordoen, namelijk op het niveau van personenvennootschap als mede op het niveau van de buitenlandse entiteit die via de personenvennootschap een vaste inrichting heeft.

De NOB ziet niet in welke situaties het verlaten van de transparantiegedachte voor de conditionele bronheffing zouden kunnen verklaren.

Mocht de wetgever toch blijven vasthouden aan de keuze om personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid als entiteit te beschouwen voor de Wet bronbelasting 2021, dan dringt de NOB sterk aan op een uitgebreidere toelichting. In die toelichting zou de NOB onder meer graag terugzien:

- Op grond van welk wetsartikel de personenvennootschap als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt (art. 2.1, lid 1, onderdeel b, sub 3, 9 of 12) en samenloop met inhouding van bronbelasting op grond van een vaste inrichting of Nederlands vastgoed wordt voorkomen;

⁷ Weekblad Fiscaal Recht: 2023/11: Voorontwerp, Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?

⁸ NL Fiscaal 23 januari 2023: "Enkele internationale aspecten van het consultatievoorstel Modernisering personenvennootschappen".





- Hoe beoordeeld moet worden of sprake is van een kwalificerend belang in een personenvennootschap? Moet dit per vennoot worden bekeken of kunnen de vennoten onderdeel uitmaken van een samenwerkende groep en zo ja, onder welke omstandigheden is dat het geval?
- Hoe voor artikel 3.3, lid onderdeel b jo lid 3 moet worden beoordeeld of de lasten kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting, c.q. de onroerende zaken, nu voor de vennootschapsbelasting de personenvennootschap géén vaste inrichting / onroerende zaken bezit. Voor die belasting is de personenvennootschap immers transparant; en
- Hoe de vestigingsplaats van een personenvennootschap moet worden bepaald.

3. Overdrachtsbelasting

Voor de overdrachtsbelasting wordt aangesloten bij het civiele recht. Personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid, in tegenstelling tot personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, worden na inwerkingtreding van het voorstel als niet-transparant voor de overdrachtsbelasting aangemerkt. 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 belang in een personenvennootschap, of de toe- of uittreding van een participant, niet langer automatisch tot heffing van overdrachtsbelasting leiden.

Anders gezegd, het is de bedoeling om de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid voor de overdrachtsbelasting op een vergelijkbare wijze te behandelen als andere rechtspersonen. Naar de mening van de NOB is dit een helder uitgangspunt. Wel levert dit nog de volgende vragen op. We hebben de vragen in twee categorieën verdeeld. Vragen die zien op de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid als verkrijger van onroerende zaken én vragen die zien op de verkrijging van 'aandelen' in een dergelijke personenvennootschap.

Personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid als verkrijger

De NOB verzoekt om te verduidelijken wat de reikwijdte is van art. 218 Overgangsrecht NBW. Het is thans niet duidelijk of hiermee alleen de situatie wordt bedoeld waarbij de vennoten gezamenlijk in hun hoedanigheid van vennoten een onroerende zaak hebben verkregen. Of dat ook situaties waarin niet direct bij verkrijging, maar op een later moment, de onroerende zaak in de personenvennootschap is ingebracht. Vergelijk ook Van Kempen in WFR 2023/25, onderdeel 4.1.

Art. 56 Wet BRV regelt de verkrijging van onroerende zaken, die als gevolg van de inwerkingtreding van de invoeringswet modernisering personenvennootschappen, worden verkregen van de vennoten.





Indien geen sprake is van een onderneming op dat inwerkingtredingsmoment, mag de personenvennootschap niet binnen 3 jaar worden omgezet in een BV of NV. De NOB meent dat dat een te beperkende voorwaarde is. De NOB meent dat een omzetting binnen 3 jaar mogelijk zou moeten zijn als op het omzettingsmoment (en dus niet het eerdere inwerkingtredingsmoment) sprake is van een onderneming én wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 15, lid 1, onderdeel e, ten tweede, Wet BRV.

De NOB is met Van Kempen eens dat het overgangsrecht ook ruimte zou moeten bieden om bestaande vastgoedbeleggingsstructuren waarbij de juridische eigendom is gesepareerd in een afzonderlijke stichting (bewaarder) om te vormen tot een structuur waarbij de juridische en economische eigendom gaat berusten bij de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid.

De NOB verzoekt om duidelijk te maken of een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid ook als vennootschap gaat kwalificeren voor de interne reorganisatievrijstelling ex art. 15, lid 1, onderdeel h, Wet BRV jo art. 5b Uitvoeringsbesluit. Naar de mening van de NOB ligt dit wel voor de hand. Hiertoe zou art. 5b lid 9 Uitvoeringsbesluit moeten worden aangepast.

Het verkrijgen van ‘aandelen’ in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid

Na inwerkingtreding van de wet modernisering personenvennootschappen valt een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid onder het bereik van artikel 4 Wet BRV, indien wordt voldaan aan de bezitsei en doeleis, én een kwalificerend belang wordt verkregen.

De NOB is met Van Kempen eens dat belangen van minder dan 1/3 in een personenvennootschap niet meegeconsolideerd zouden moeten worden als de personenvennootschap gelijk zou moeten worden behandeld als een andere rechtspersoon, zoals een BV.

De NOB verzoekt aan te geven hoe het begrip ‘belang’ zoals bedoeld in de leden 6, 7 en 8 van art. 4 Wet BRV, moet worden uitgelegd als het personenvennootschappen betreft. Is daarvoor de gerechtigdheid tot de jaarwinst van de vennoten beslissend? Of de gerechtigdheid tot het liquidatiesaldo? Of de zeggenschap?

Uit de memorie van toelichting bij de voorgestelde fiscale regeling is opgemerkt dat er bij een omzetting van een openbare personenvennootschap (met rechtspersoonlijkheid) in een nv of bv, of omgekeerd, voor de overdrachtsbelasting geen aparte vrijstelling nodig is omdat er geen sprake is van een belastbaar feit. De NOB verzoekt te bevestigen dat de omzetting van een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid in een Boek-2 rechtspersoon en vice versa bij de vennoten respectievelijk aandeelhouders ook geen belastbaar feit is voor de heffing van overdrachtsbelasting dan wel te voorzien in een vrijstelling.





Afsluitend

De NOB verzoekt tevens in te gaan op de aanbevelingen die mevrouw Van Kempen in haar artikel in WFR 2023/25 heeft opgenomen.

Ter volledigheid nemen we haar aanbevelingen hierna integraal op in deze reactie:

‘Dat neemt niet weg dat onderstaande verbeteringen en verduidelijkingen van de voorgestelde wetgeving voor openbare personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid mijns inziens wenselijk zijn:

- 1) Verduidelijking van de omvang van het vennootschapsvermogen waarvoor art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw) en de overdrachtsbelastingvrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw) gelden. Bevestiging dat art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw) niet geldt voor het vermogen dat voorafgaand aan de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW is verschoven van het vennootschapsvermogen naar het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van de gezamenlijke vennoten ten gevolge van een overeengekomen inbreng in gebruik en genot. Zie onderdeel 4.1.
- 2) In gevallen waarin de economische eigendom van vastgoed ten gevolge van de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW vrijgesteld van overdrachtsbelasting wordt verkregen door de openbare personenvennootschap, dient ook de juridische eigendom van dit vastgoed vrijgesteld van overdrachtsbelasting door de openbare personenvennootschap te kunnen worden verkregen. Zie de onderdelen 4.3 en 4.4.
- 3) Vervanging van de term ‘economische deelgerechtigdheid’ door de privaatrechtelijke term ‘deelnamerecht’ in art. 52 Wet BRV (nieuw). Zie onderdeel 5.
- 4) Bevestiging dat ingeval de winstverdeling tussen de vennoten in een openbare personenvennootschap die kwalificeert als onroerendezaakrechtspersoon niet plaatsvindt naar rato van de kapitaalbreng niet jaarlijks hoeft te worden beoordeeld of sprake is van een indirecte verkrijging (mits sprake is van ongewijzigde winstverdelingsafspraken). Zie onderdeel 5.
- 5) Opheffing van het onderscheid tussen kapitaalvennootschappen en openbare personenvennootschappen in het consolidatievoorschrift van art. 4 lid 4 onderdeel a Wet BRV. Zie onderdeel 5.
- 6) Flexibilisering van de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e Wet BRV. Zie onderdeel 6.1.
- 7) Verduidelijking dat de inbrengvrijstelling ook toepasbaar is ingeval de juridische eigendom van vastgoed pas na de economische eigendom door de openbare personenvennootschap wordt verkregen ten gevolge van de latere inschrijving van de personenvennootschap in het handelsregister. Zie onderdeel 6.1.
- 8) Bevestiging dat het voor de toepassing van de familievrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet BRV ten aanzien van de verkrijging van buitenvennootschappelijk gehouden vastgoed geen verschil maakt of de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid bezit. Zie onderdeel 6.3.





- 9) Introductie van een voorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de rechtsvormwijziging van een onderneming van een openbare personenvennootschap in een eenmanszaak (of de BV) van een van de vennoten; dit los van de kwestie of de voortzettende vennoot de oorspronkelijke inbrenger van het vastgoed was of een familielid is. Zie onderdeel 6.4.
- 10) De uitbrengvrijstellingen van art. 15 lid 1 onderdeel f onder 1° t/m 3° Wet BRV (nieuw) kunnen vervallen (uitgaande van aanbeveling i.). Als deze uitbrengvrijstellingen worden gehandhaafd met het doel om spijtoptanten in praktijk tegemoet te komen, kunnen zij worden beperkt in de tijd. In dat geval dient ook een uitbrengvrijstelling te gelden voor het geval in het verleden is ingebracht met toepassing van de familievrijstelling. Zie onderdeel 6.5.
- 11) Aanpassing van art. 7:810 BW (nieuw) en van art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV (nieuw) voor stille personenvennootschappen die een openbare personenvennootschap worden voordat de personenvennootschap is ingeschreven in het handelsregister.'

4. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid vorenstaande reactie op het wetsvoorstel nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt verzonden aan de staatssecretaris van Financiën, staatssecretaris van Justitie en Veiligheid en op onze website gepubliceerd.⁹

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

⁹ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier:
<https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

