

Nota van toelichting

A. Algemeen deel

1. Inleiding

De rechtsvormvergelijkingsmethode is in de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) en de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 21) gecodificeerd. In deze wetten is ook een delegatiebepaling opgenomen ter verdere uitwerking van de rechtsvormvergelijkingsmethode. In het onderhavige Besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen (hierna: het Besluit) wordt hier gevolg aan gegeven. In het Besluit worden regels gesteld aan de hand waarvan bepaald wordt of een naar buitenlands recht opgericht of aangegaan lichaam (hierna: buitenlands lichaam) een met een Nederlandse rechtsvorm vergelijkbare rechtsvorm heeft en als dat het geval is met welke Nederlandse rechtsvorm het buitenlandse lichaam dan vergelijkbaar is. Als bijlage bij het Besluit is een lijst opgenomen met buitenlandse rechtsvormen die vergelijkbaar zijn en met rechtsvormen die niet vergelijkbaar zijn met een Nederlandse rechtsvorm.

2. Hoofdpijnen van het Besluit

Algemeen

In de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen zijn regels gecodificeerd en geïntroduceerd ten aanzien van de behandeling van buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden. Als uitgangspunt geldt daarbij de rechtsvormvergelijkingsmethode die – kort gezegd – inhoudt dat een lichaam met een buitenlandse rechtsvorm gelijk wordt behandeld als een lichaam met een vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm. Daarnaast gelden twee aanvullende methodes voor lichamen met een buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvorm. Dat zijn lichamen met een buitenlandse rechtsvorm waarvoor geen of geen eenduidige fiscale kwalificatie is te geven aan de hand van de rechtsvormvergelijkingsmethode. De eerste aanvullende methode is een vaste methode voor in Nederland gevestigde lichamen met een buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvorm die voorschrijft dat die lichamen in Nederland als zelfstandig belastingplichtig worden behandeld. Daarnaast is een symmetrische methode voor niet in Nederland gevestigde lichamen met een buitenlandse niet-vergelijkbare rechtsvorm in de wet opgenomen die voor de fiscale kwalificatie aansluit bij de fiscale behandeling in het buitenland.

Reikwijdte van het Besluit

Op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode worden lichamen gekwalificeerd die zijn opgericht of aangegaan naar buitenlands recht. Het begrip rechtsvorm wordt uitgelegd als een rechtspersoon, samenwerkingsvorm of afgescheiden vermogen. Onder een rechtsvorm wordt geen financieringsovereenkomst verstaan. Een buitenlandse rechtsvorm wordt vervolgens onderscheiden doordat het is gedefinieerd of geregeld in het recht van een andere staat dan Nederland. Op basis

van de rechtsvormvergelijkingsmethode wordt beoordeeld of de buitenlandse rechtsvorm vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. De groep van Nederlandse rechtsvormen bestaat enerzijds uit de – in de meeste gevallen in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek benoemde – rechtsvormen die voor Nederlandse fiscale doeleinden als zelfstandig belastingplichtig worden aangemerkt (hierna ook: de BW-rechtsvormen) en anderzijds uit de Nederlandse personenvennootschappen (de vennootschap onder firma (vof), de maatschap en de commanditaire vennootschap (cv)), die voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant worden aangemerkt. Hoewel het fgr en het transparante fonds, zoals gedefinieerd in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969, respectievelijk artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001, fiscale rechtsfiguren zijn die geen rechtsvormvereisten kennen zijn ze wel van belang voor toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode. Het fgr en het transparante fonds zijn namelijk - naast de BW-rechtsvormen en de personenvennootschappen – lichamen die in de Nederlandse belastingwetgeving uitdrukkelijk als zelfstandig belastingplichtig, respectievelijk als transparant, worden aangemerkt. Het is dus ook van belang om een naar buitenlands recht opgericht of aangegaan lichaam als een fgr of transparant fonds te kunnen kwalificeren. Op basis van de delegatiebepalingen in de Wet IB 2001, Wet Vpb 1969, Wet DB 1965 en Wet BB 2021 worden het fgr en transparante fonds dan ook meegenomen in de toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode zoals opgenomen in dit Besluit. Voor de toepassing van dit Besluit worden ze om die reden onder 'Nederlandse rechtsvormen' geschaard. Om deze reden zou het mogelijk meer passend zijn om te spreken van een vergelijkingsmethode in plaats van *rechtsvormvergelijkingsmethode*. Desalniettemin wordt de term rechtsvormvergelijking gebruikt omdat die term in de literatuur herkenbaar en gebruikelijk is.

Vergelijking aan de hand van aard en inrichting

Het antwoord op de vraag of een buitenlandse rechtsvorm vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm wordt in beginsel bepaald aan de hand van de toets of de buitenlandse rechtsvorm naar aard en inrichting voldoende vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. De aard- en inrichtingskenmerken zien op de totstandkomingsgeschiedenis van de buitenlandse rechtsvorm en op uiteenlopende aspecten van die rechtsvorm die blijken uit het buitenlandse recht. Voorbeelden van deze aspecten zijn de verhouding tussen het lichaam met de betreffende rechtsvorm en zijn participanten, de mate van aansprakelijkheid van de participanten dan wel het lichaam, de verhouding tussen de participanten onderling, de aanwezigheid van rechtspersoonlijkheid bij lichamen met de betreffende rechtsvorm, de bestuursvorm die wordt voorgeschreven bij de betreffende rechtsvorm en de voorwaarden die worden gesteld aan de oprichting van een lichaam met de betreffende rechtsvorm bijvoorbeeld ten aanzien van de doelstelling van het lichaam. De wezenlijke kenmerken opgenomen in afdeling 2 van het Besluit vormen een onderdeel van de inrichting van de Nederlandse rechtsvormen. Door de vergelijking van de kenmerken van de buitenlandse rechtsvorm met de wezenlijke kenmerken van de Nederlandse rechtsvormen wordt vastgesteld met welke specifieke Nederlandse rechtsvorm(en) de buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is. Indien de buitenlandse rechtsvorm met één Nederlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is wordt de buitenlandse rechtsvorm voor Nederlandse fiscale doeleinden op dezelfde wijze behandeld als die Nederlandse rechtsvorm. Voor

de vergelijking naar aard en inrichting geldt dat de Nederlandse rechtsvormen de vergelijkingsmaatstaf vormen.

In algemene zin geldt dat een personenvennootschap een overeenkomst is tot samenwerking ter uitoefening van een beroep of bedrijf met inbreng door ieder van de partijen, vennoten, met het oogmerk voordeel te behalen en dit met elkaar te delen. Personenvennootschappen hebben civielrechtelijk geen in aandelen verdeeld kapitaal en de vennoten zijn naast de vennootschap verbonden voor verbintenissen van de vennootschap jegens derden. Voor de commanditaire vennoot in een cv geldt dat deze niet verder bijdraagt in de verliezen van de vennootschap dan tot het bedrag van de overeengekomen inbreng. Ondanks dat de Nederlandse personenvennootschappen naar huidig recht geen rechtspersoonlijkheid hebben¹ kunnen onder de huidige jurisprudentie en beleid, personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid aangegaan naar buitenlands recht doorgaans ook vergelijkbaar met de Nederlandse personenvennootschappen zijn. Het ontbreken van rechtspersoonlijkheid wordt daarom niet als wezenlijk kenmerk van een personenvennootschap gezien.

De BW-rechtsvormen hebben gemeen dat zij op basis van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek rechtspersoon zijn. Daarnaast geldt dat de BW-rechtsvormen, op de bijzondere rechtsvormen van het kerkgenootschap en de Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon na, worden opgericht bij notariële akte. Hoewel de BW-rechtsvormen een aantal kenmerken delen, kennen zij ook veel verschillen. In de artikelsgewijze toelichting worden deze onderscheidende kenmerken van de Nederlandse BW-nader toegelicht.

Het is mogelijk dat een buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is met meer dan één van de rechtsvormen in de groep van BW-rechtsvormen en personenvennootschappen. In dat geval wordt deze buitenlandse rechtsvorm op basis van het Besluit aangemerkt als een niet-vergelijkbare rechtsvorm, omdat die buitenlandse rechtsvorm wezenlijke kenmerken van verschillende Nederlandse rechtsvormen combineert waardoor niet één vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm te benoemen is. De verwachting is dat niet veel buitenlandse rechtsvormen 'voldoende' vergelijkbaar zijn met meer dan één Nederlandse rechtsvorm en daarom zal de omvang van deze groep waarschijnlijk beperkt zijn. Daarnaast is een buitenlandse rechtsvorm ook een niet-vergelijkbare rechtsvorm indien de buitenlandse rechtsvorm met géén enkele van de Nederlandse rechtsvormen voldoende vergelijkbaar is. Voor lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm wordt de fiscale behandeling bepaald aan de hand van de aanvullende kwalificatiemethoden (vaste en symmetrische methode).

Voor lichamen met een buitenlandse rechtsvorm die voldoen aan de definitie van fgr of transparant fonds in de vennootschapsbelasting, respectievelijk inkomstenbelasting, geldt dat deze worden aangemerkt als zijnde vergelijkbaar met dat fonds. Daarbij geldt dat voor de toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode de wettelijke definities van fgr of transparant fonds altijd voorgaan. Als een buitenlands lichaam bijvoorbeeld vergelijkbaar is met een maatschap maar ook onder de definitie van een fgr valt, dan gaat de fiscale definitie van fgr voor.

¹ Ten aanzien hiervan is het kabinet overigens voornemens verandering aan te brengen. Zie de Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen zoals geconsulteerd op 10 oktober 2022.

In de bijlage bij het Besluit is een lijst met getoetste buitenlandse rechtsvormen opgenomen (de rechtsvormenlijst). Deze kwalificatie heeft plaatsgevonden aan de hand van de hierboven beschreven systematiek. Deze lijst is in beginsel leidend, maar kent wel een voorbehoud voor een relevante wijziging in het buitenlandse recht van een staat waardoor de rechtsvorm wordt beheerst ten opzichte van het moment van kwalificatie. De kwalificatie in overeenstemming met de lijst wordt daarnaast opzijgezet indien het buitenlandse lichaam op grond van de wettelijke definities in de vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting als fgr of transparant fonds kwalificeert.

B. Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1

In artikel 1 van dit Besluit wordt kenbaar gemaakt aan welke delegatiebepalingen invulling wordt gegeven met dit Besluit (eerste lid) en worden de definities voor het Besluit geregeld (tweede lid).

Eerste lid

In de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen zijn in artikelen 1.11, derde lid en 2.14bis, vijfde lid, Wet IB 2001, artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969, artikel 1, vijftiende lid, Wet DB 1965 en artikel 1, tiende lid, Wet BB 2021 delegatiebepalingen opgenomen waarin is neergelegd dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld voor de beoordeling of voor de toepassing van die wetten en de daarop berustende bepalingen een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam een met een Nederlandse rechtsvorm vergelijkbare rechtsvorm heeft. Daarbij kunnen op grond van de genoemde delegatiebepalingen ook regels worden gesteld voor de beoordeling of een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam naast de rechtsvorm ook voor het overige met een lichaam vergelijkbaar is. In artikel 1, eerste lid, van het Besluit is neergelegd dat het aan die delegatiebepalingen uitvoering geeft.

Tweede lid, onderdeel a

In artikel 1, tweede lid, onderdeel a, van het Besluit wordt het begrip 'buitenlandse rechtsvormen' gedefinieerd. In de uitwerking van de rechtsvormvergelijking vormt dit begrip het subject. De buitenlandse rechtsvorm wordt vergeleken met de Nederlandse rechtsvormen die zijn gedefinieerd in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, van het Besluit.

Het begrip rechtsvorm wordt uitgelegd als een door het recht beheerste rechtspersoon of figuur dat is bedoeld voor de samenwerking van personen (een samenwerkingsvorm) dan wel de afscheiding van vermogen. Een buitenlandse rechtsvorm wordt vervolgens onderscheiden doordat de figuur wordt beheerst door het recht van een andere staat dan Nederland. Die beheersing komt bijvoorbeeld tot uitdrukking doordat in het buitenlandse recht regels zijn neergelegd voor een rechtsvorm die betrekking hebben op de inrichting van het bestuur of de aansprakelijkheidsverdeling tussen de participanten en de samenwerkingsvorm.

Onder 'buitenlandse rechtsvormen' vallen niet financieringsovereenkomsten, zoals een overeenkomst met afspraken (hierbij kan worden gedacht aan rente, aflossing, zekerheden) tussen twee of meer partijen die zien op het aangaan van een lening.

Tweede lid, onderdeel b

Onder de Nederlandse rechtsvormen wordt kort gezegd verstaan de verzameling van de 1) Nederlandse BW-rechtsvormen, 2) de Nederlandse personenvennootschappen en 3) het fgr en het transparante fonds. Deze groepen van Nederlandse rechtsvormen worden voor de toepassing van het Besluit vervolgens gedefinieerd in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 12°, van het Besluit. In de uitwerking van de rechtsvormvergelijking vormen de Nederlandse rechtsvormen de vergelijkingsmaatstaf. Hiermee wordt bedoeld dat de buitenlandse rechtsvorm, die is gedefinieerd in artikel 1, tweede lid, onderdeel a, van het Besluit, wordt vergeleken met de Nederlandse rechtsvormen.

Tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 8°

De Nederlandse BW-rechtsvormen worden gedefinieerd in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 8°, van het Besluit. Deze opsomming bestaat uit de lichamen die zijn genoemd in artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 met uitzondering van de niet-vergelijkbare lichamen in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. De naamloze vennootschap (nv), de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv), de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, de vereniging, de stichting zijn opgenomen in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. De vindplaats (dat wil zeggen titels) van de verschillende BW-rechtsvormen in het Burgerlijk Wetboek is (zijn) opgenomen in het tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 8°. De publiekrechtelijke rechtspersoon en het kerkgenootschap worden genoemd in de artikelen 1 respectievelijk 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

De coöperatie en de vereniging op coöperatieve grondslag zijn onder één noemer geplaatst (artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 3°, van het Besluit) omdat de aard en inrichting van beide vrijwel gelijk zijn en beide lichamen voor fiscale doeleinden gelijk worden behandeld waardoor een onderscheid overbodig is. Hetzelfde geldt voor de onderlinge waarborgmaatschappij en de vereniging die op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreedt (artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 4°, van het Besluit).

Tweede lid, onderdeel b, onder 9° en 10°

De maatschap, vof en cv worden in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 9° en 10°, van het Besluit gedefinieerd. Voor de definities van die rechtsvormen wordt vervolgens verwezen naar de definities in het Burgerlijk Wetboek en het Wetboek van Koophandel. De wezenlijke kenmerken van de maatschap en de vof zijn vrijwel gelijk. Tevens worden zij voor fiscale doeleinden gelijk behandeld waardoor een nader onderscheid in de rechtsvormvergelijking overbodig is (artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 9°, van het Besluit).

Tweede lid, onderdeel b, onder 11° en 12°

Het fgr en het transparante fonds zijn rechtsfiguren die geen rechtsvormvereiste kennen, maar worden voor de toepassing van dit Besluit wel als Nederlandse rechtsvormen aangemerkt.

Voor de definities van deze fondsen wordt verwezen naar artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 respectievelijk artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001.

Tweede lid, onderdeel c

In de bijlage bij het Besluit is een lijst opgenomen waarin voor een aantal buitenlandse rechtsvormen is aangegeven met welke Nederlandse rechtsvorm ze vergelijkbaar zijn, dan wel dat ze een niet-vergelijkbare rechtsvorm zijn. Deze lijst wordt in de het Besluit aangehaald als de rechtsvormenlijst. De rechtsvormenlijst wordt met enige regelmaat geactualiseerd. Daarbij gaat het om toevoegingen van nieuwe gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen of wijzigingen hiervan.

Artikel 2

In artikel 2 is de rechtsvormvergelijking vormgegeven.

Eerste lid

Voor bepaalde buitenlandse rechtsvormen heeft de beoordeling aan de hand van de criteria die zijn gegeven in het tweede en derde lid van artikel 2 reeds plaatsgevonden. Die rechtsvormen zijn opgenomen in de rechtsvormenlijst in de bijlage bij het besluit en zijn aldaar aangemerkt als vergelijkbaar met een Nederlandse rechtsvorm of als niet-vergelijkbaar. In het eerste lid van artikel 2 worden deze rechtsvormen aangeduid als gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen. In de lijst is het kalenderjaar opgenomen waarvoor de kwalificatie in ieder geval geldt (hierna ook: het kwalificatiejaar). De kwalificatie op de lijst is niet langer leidend indien het relevante recht van de staat door wiens recht de buitenlandse rechtsvorm wordt beheerst wezenlijk is veranderd na afloop van het in de lijst opgenomen kwalificatiejaar. Hierbij is het van belang dat het buitenlandse recht dat ziet op de aard en inrichting van de buitenlandse rechtsvorm is gewijzigd. In dergelijke gevallen dient het buitenlandse lichaam (opnieuw) te worden gekwalificeerd volgens de regels van artikel 2, tweede en derde lid, van het Besluit en kunnen er voor wat betreft de kwalificatie van die rechtsvorm geen rechten worden ontleend aan de rechtsvormenlijst. In dat geval wordt de buitenlandse rechtsvorm aangemerkt als een niet-gekwalificeerde buitenlandse rechtsvorm.

Tweede lid

In artikel 2, tweede lid, van het Besluit wordt de rechtsvormvergelijkingsmethode nader ingevuld voor niet-gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen. De rechtsvormvergelijkingsmethode wordt toegepast indien de buitenlandse rechtsvorm niet is opgenomen in de rechtsvormenlijst, dan wel als het buitenlandse lichaam wel op de rechtsvormenlijst is vermeld maar het relevante buitenlandse recht is veranderd na het moment van kwalificatie.

Aan de hand van de aard- en inrichtingskenmerken van de buitenlandse rechtsvorm onder het buitenlandse recht wordt vastgesteld of die rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is met de aard en inrichting, waaronder de wezenlijke kenmerken die zijn opgenomen in afdeling 2 van hoofdstuk II van het Besluit, van de Nederlandse rechtsvormen bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 10°.

Of een buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm als bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 10°, wordt

vastgesteld aan de hand van de aard en inrichting van de betreffende buitenlandse rechtsvorm. Om de *aard* van een buitenlandse rechtsvorm vast te stellen dient aan de hand van het buitenlandse recht geanalyseerd te worden welke plaats de betreffende rechtsvorm in het buitenlandse recht inneemt en welke bedoeling de buitenlandse wet- of regelgever heeft gehad met die rechtsvorm. Bij deze analyse komt onder andere belang toe aan de keuze van de buitenlandse wet- of regelgever om de betreffende rechtsvorm als contractueel samenwerkingsverband (zoals de Nederlandse personenvennootschap) vorm te geven, of juist als een kapitaalvennootschap (zoals de Nederlandse nv en bv). De aard van een buitenlandse rechtsvorm kan ook inzicht geven in de door de buitenlandse wetgever gemaakte keuze tussen bijvoorbeeld een kapitaalvennootschap (zoals een nv- of bv-achtige) en een personenvennootschap.

De inrichting van een buitenlandse rechtsvorm heeft betrekking op de meer concrete regels die zijn gegeven voor die rechtsvorm in het buitenlandse recht. De inrichting van de Nederlandse rechtsvormen, bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 10°, bestaat voor een belangrijk deel uit de wezenlijke kenmerken van verschillende rechtsvormen die per Nederlandse rechtsvorm zijn benoemd in afdeling 2 van hoofdstuk II van het Besluit. Aan de hand van het buitenlandse recht zal voor de buitenlandse rechtsvorm tot een lijst van kenmerken moeten worden gekomen aan de hand waarvan, tezamen met de aard van die rechtsvorm, kan worden vastgesteld of de rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is met één van de genoemde Nederlandse rechtsvormen.

Een buitenlandse rechtsvorm kan voldoende vergelijkbaar zijn met meer dan één Nederlandse rechtsvorm als bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 10°, of met geen van die genoemde Nederlandse rechtsvormen, waardoor eenduidige kwalificatie op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode niet mogelijk is. In dat geval wordt de buitenlandse rechtsvorm aangemerkt als een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Bij de toelichting van het derde lid komen voorbeelden van dergelijke gevallen aan de orde.

Derde lid

Het derde lid regelt welke niet-gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen niet vergelijkbaar zijn.

Niet-vergelijkbare rechtsvormen zijn in de eerste plaats buitenlandse rechtsvormen die op grond van artikel 2, tweede lid, van het Besluit met meer dan één van de Nederlandse rechtsvormen als bedoeld in artikel 1, tweede lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 10°, voldoende vergelijkbaar zijn. Een buitenlandse rechtsvorm die naar aard en inrichting voldoende gelijkenissen vertoont met bijvoorbeeld zowel een Nederlandse BW-rechtsvorm als een Nederlandse personenvennootschap is een niet-vergelijkbare rechtsvorm omdat voor die rechtsvorm geen eenduidige kwalificatie kan worden gegeven voor de toepassing van het Nederlandse belastingrecht. Een voorbeeld hiervan is de naar Iers recht opgerichte Unlimited Company (ULC), die een in aandelen verdeeld kapitaal heeft, maar waarbij de aandeelhouders wel - in het geval van liquidatie - wettelijk aansprakelijk zijn voor de schulden en andere verplichtingen van de ULC.

Evenzo is geen eenduidige kwalificatie te geven voor de buitenlandse rechtsvormen die met geen van de Nederlandse BW-rechtsvormen voldoende vergelijkbaar zijn. Voorbeelden hiervan zijn de naar het recht van het Verenigd Koninkrijk opgerichte Limited Liability Partnership, de naar Duits recht opgerichte Kommanditgesellschaft auf Aktien en de trusts als omschreven in artikel 2

van het Verdrag inzake het recht dat toepasselijk is op trusts en inzake de erkenning van trusts.² Ook deze buitenlandse rechtsvormen worden als niet-vergelijkbaar aangeduid.

Vierde lid

Artikel 2, vierde lid, van het Besluit geeft de rechtsvormvergelijking van buitenlandse rechtsvormen met het fgr en het transparante fonds. Hierbij geldt dat de buitenlandse rechtsvorm die voldoet aan de fiscale definitie van het fgr of het transparante fonds voor de toepassing van het Nederlandse belastingrecht worden behandeld conform de regels voor het fgr dan wel het transparante fonds. Voor deze situaties geldt dus een herkwalificatie. Het kan echter ook voorkomen dat een buitenlandse rechtsvorm vergelijkbaar is met een personenvennootschap maar tevens voldoet aan de voorwaarden voor een fgr of transparant fonds. In dat geval gaat de kwalificatie als fgr of transparant fonds voor op de kwalificatie als personenvennootschap. Een dergelijke samenloop tussen BW-rechtspersonen en fgr of een transparant fonds is niet denkbaar omdat één van de wezenlijke kenmerken van een BW-rechtsvorm is dat deze een rechtspersoon is en een fgr of transparant fonds juist fondsen zijn zonder rechtspersoonlijkheid. In de in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 neergelegde definitie van het fgr wordt namelijk aansluiting gezocht bij de in de Wet financieel toezicht (Wft) gehanteerde definities van beleggingsfonds en fonds voor collectieve belegging in effecten. Een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 1:1 Wft bestaat in de vorm van een beleggingsmaatschappij en in de vorm van een beleggingsfonds. Doordat in de voorgestelde definitie van fgr is verwezen naar beleggingsfonds, kan een beleggingsmaatschappij (dat wil zeggen een beleggingsinstelling met rechtspersoonlijkheid) geen fgr zijn. Hetzelfde geldt voor de verwijzing naar fonds voor collectieve belegging in effecten. Een icbe als bedoeld in artikel 1:1 Wft bestaat in de vorm van een maatschappij voor collectieve belegging in effecten en in de vorm van een fonds voor collectieve belegging in effecten. Doordat er in de definitie van fgr te verwijzen naar fonds voor collectieve belegging in effecten, kan een maatschappij voor collectieve belegging in effecten (dat wil zeggen een icbe met rechtspersoonlijkheid) geen fgr zijn.

De herkwalificatie tot het fgr en het transparant fonds wordt voor de rechtsvormvergelijking tot uitdrukking gebracht in 2, vierde lid, van het Besluit doordat de rechtsvorm van een lichaam dat voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor het fgr of het transparante fonds als vergelijkbaar wordt aangemerkt met het fgr onderscheidenlijk transparante fonds. Voor die buitenlandse fondsen komt dan geen betekenis meer toe aan de kwalificatie volgens de rechtsvormenlijst.

Samenvattend dienen voor de toepassing van de rechtsvormvergelijkmethode op basis van artikel 2 van het Besluit de volgende stappen te worden doorlopen.

1. Is de buitenlandse rechtsvorm op de rechtsvormenlijst opgenomen en zo ja, is het relevante buitenlandse recht van de staat door wiens recht rechtsvorm wordt beheerst niet wezenlijk veranderd na afloop van het in de lijst opgenomen kwalificatiejaar? Dan geldt de kwalificatie in overeenstemming met de rechtsvormenlijst, tenzij het buitenlandse lichaam met de buitenlandse rechtsvorm voldoet aan de voorwaarden van

² Het Verdrag inzake het recht dat toepasselijk is op trusts en inzake de erkenning van trusts (Trb. 1996, 9).

artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 of artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001. In dat geval kwalificeert het buitenlandse lichaam als een fgr, respectievelijk transparant fonds. Die kwalificatie gaat voor op de kwalificatie in de rechtsvormenlijst.

2. Staat de buitenlandse rechtsvorm *niet* op de rechtsvormenlijst of staat de buitenlandse rechtsvorm wel op de rechtsvormenlijst maar is het relevante buitenlandse recht van de staat door wiens recht de rechtsvorm wordt beheerst wezenlijk veranderd na afloop van het in die lijst opgenomen kwalificatiejaar, dan worden de volgende deelstappen doorlopen:
 - a. Is de buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar met een nv, bv, coöperatie, vereniging op coöperatieve grondslag onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreedt, vereniging, stichting, kerkgenootschap, Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, maatschap, vof of cv? Dan geldt dat de buitenlandse rechtsvorm vergelijkbaar is met die Nederlandse BW-rechtsvorm of personenvennootschap, tenzij het buitenlandse lichaam met de buitenlandse rechtsvorm voldoet aan de voorwaarden van artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 of artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001. In dat geval kwalificeert het buitenlandse lichaam als een fgr, respectievelijk transparant fonds.
 - b. Is de buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar met meerdere Nederlandse BW-rechtsvormen en/of personenvennootschappen of niet voldoende vergelijkbaar met enige Nederlandse BW-rechtsvorm of personenvennootschap? Dan geldt dat buitenlandse rechtsvorm als niet-vergelijkbaar wordt aangemerkt, tenzij het buitenlandse lichaam met de buitenlandse rechtsvorm voldoet aan de voorwaarden van artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 of artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001. In dat geval kwalificeert het buitenlandse lichaam als een fgr, respectievelijk transparant fonds.

Afdeling 2

Ten behoeve van de rechtsvormvergelijking als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van het Besluit worden in de artikelen 3 tot en met 12 voor de inrichting van de rechtsvorm de wezenlijke kenmerken van de Nederlandse BW-rechtsvormen en Nederlandse personenvennootschappen gegeven. Deze kenmerken zijn gebaseerd op wet- en regelgeving, inclusief de civiele en fiscale jurisprudentie. Voor de rechtsvormvergelijking vormen de genoemde kenmerken samen met de bedoeling van de wetgever (aard en inrichting) ten aanzien van de rechtsvorm de maatstaf voor de vergelijking. In de hierna opgenomen toelichting wordt ingegaan op enige achtergrond en wordt een nadere invulling gegeven op basis waarvan de in afdeling 2 opgenomen wezenlijke kenmerken zijn gekozen alsmede enkele aandachtspunten bij deze wezenlijke kenmerken.

Uit de praktijk kunnen – naar aanleiding van de beoordeling van diverse buitenlandse rechtsvormen alsmede de jurisprudentie – veelal redelijk eenduidige, werkbare en gangbare kenmerken worden gedestilleerd. Bij het formuleren van wezenlijke kenmerken speelt de positie

van het vermogen en de mate van aansprakelijkheid van een rechtsvorm in relatie tot de participanten, leden of andere/derden-belanghebbenden een onderscheidende rol.

Vervolgens is van belang dat niet alle kenmerken van de Nederlandse BW-rechtsvormen wezenlijk worden geacht voor de rechtsvormvergelijking. Een voorbeeld van een kenmerk dat niet wezenlijk wordt geacht voor de kwalificatie is dat de Nederlandse BW-rechtsvormen bij notariële akte moeten worden opgericht, terwijl dat voor buitenlandse rechtsvormen niet noodzakelijk hoeft te zijn. Het feit dat die buitenlandse rechtsvorm niet bij notariële akte wordt opgericht, maakt dan dus ook niet dat het op grond daarvan niet voldoende vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Een ander voorbeeld van een kenmerk van Nederlandse BW-rechtsvormen dat niet-wezenlijk wordt geacht, is dat door het BW wordt voorgeschreven dat de rechtsvorm ook terugkomt in de naam van de vennootschap. Als dat in het buitenlandse recht niet wordt voorgeschreven, staat dat eveneens niet in de weg aan rechtsvormvergelijking. Deze niet-wezenlijke kenmerken zijn desalniettemin wel onderdeel van de inrichting van de betreffende Nederlandse rechtsvorm.

Echter, ook voor de wezenlijke kenmerken die zijn geformuleerd voor de Nederlandse BW-rechtsvormen en personenvennootschappen geldt dat een variant of afwijking op een of meerdere kenmerk(en) in het buitenlandse recht niet per definitie hoeft te leiden tot de conclusie dat een rechtsvorm niet voldoende vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Of een buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm is mede afhankelijk van het samenspel van alle kenmerken van die buitenlandse rechtsvorm die in het buitenlandse recht aan die rechtsvorm worden gegeven. Daarnaast geldt als uitgangspunt dat aan de verschillende wezenlijke kenmerken evenveel gewicht wordt toegekend. Dat betekent dat het ene kenmerk op voorhand niet zwaarder weegt dan het andere. Bij de beoordeling van de buitenlandse rechtsvorm kan - het geheel overziend - uiteindelijk wel meer of minder gewicht worden toegekend aan een enkel of enkele wezenlijk(e) kenmerk(en). Deze uiteindelijke weging is niet op voorhand aan te geven omdat het een integrale beoordeling van alle kenmerken van een buitenlandse rechtsvorm betreft. Omdat het buitenlandse recht op het gebied van rechtsvormen in vrijwel geen enkel geval volledig gelijk zal zijn aan het Nederlandse recht, zal het er uiteindelijk om gaan dat een buitenlandse rechtsvorm voldoende vergelijkbaar kan worden geacht met een Nederlandse rechtsvorm.

De civielrechtelijke wet- en regelgeving van het betreffende buitenland ten aanzien van de te beoordelen rechtsvorm dient als startpunt van de kwalificatie.

Artikel 3

In artikel 3 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de nv (Titel 4 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven. Dit betreffen de kenmerken op grond van wet- en regelgeving, inclusief de civiele en fiscale jurisprudentie. Voor de kwalificatie als voldoende vergelijkbaar met de nv (nv-achtige) vormen deze kenmerken, samen met de bedoeling van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de nv de maatstaf voor de vergelijking.

De nv heeft op grond van het Burgerlijk Wetboek een in aandelen verdeeld kapitaal en een of meerdere aandeelhouders. Een aandeel zoals hier bedoeld is een vermogensrecht van eigen aard, welke geregeld is in de dwingendrechtelijke bepalingen. De aandeelhouder staat tot de nv in een rechtsbetrekking waaruit voor haar bepaalde rechten en verplichtingen voortvloeien. De

aandeelhouder is voor de schulden en andere verplichtingen van de vennootschap niet aansprakelijk boven het bedrag dat hij/zij op haar aandelen in de vennootschap heeft gestort. Dit betekent ook dat zij niet gehouden is om verder bij te dragen in de verliezen van de vennootschap. Er is in de duiding van dit wezenlijke kenmerk geen sprake van een aandeel, wanneer – ongeacht of dit op basis van regeland recht wel mogelijk is - in de overeenkomst of de statuten het 'aandeel in het vermogen van de vennootschap' is beschreven als een aandeel.

Voor de vergelijking met deze kenmerken dient uit de betreffende buitenlandse wetgeving te blijken dat er sprake is van een in aandelen verdeeld kapitaal en van aandeelhouders, die niet verder aansprakelijk zijn voor de schulden en andere verplichtingen van de vennootschap dan tot het bedrag dat op hun aandelen in de vennootschap is gestort zoals hiervoor aangegeven. Het volstaat derhalve niet als deze kenmerken uitsluitend in de statuten, (oprichtings)akte of overeenkomst zijn opgenomen.³

Voor een nv vloeit rechtstreeks uit de wet voort dat sprake is van vrije overdraagbaarheid en verhandelbaarheid van aandelen. Daarin ligt besloten dat de aandelen van deze rechtsvorm op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht (handelsplatform) verhandeld kunnen worden waardoor door een breed publiek belegd kan worden in deze rechtsvorm.

Artikel 4

In artikel 4 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de bv (Titel 5 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven. Dit betreffen de kenmerken op grond van wet- en regelgeving, inclusief de jurisprudentie. Voor de kwalificatie als voldoende vergelijkbaar met de bv (bv-achtige) vormen deze kenmerken, samen met de bedoeling van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de bv de maatstaf voor de vergelijking.

De bv heeft op grond van het Burgerlijk Wetboek een in aandelen verdeeld kapitaal en een of meerdere aandeelhouders. Een aandeel zoals hier bedoeld is een vermogensrecht van eigen aard, welke geregeld is in de dwingendrechtelijke bepalingen. De aandeelhouder staat tot de bv in een rechtsbetrekking waaruit voor haar bepaalde rechten en verplichtingen voortvloeien. De aandeelhouder is voor de schulden en andere verplichtingen van de vennootschap niet aansprakelijk boven het bedrag dat hij/zij op haar aandelen in de vennootschap heeft gestort. Dit betekent ook dat zij niet gehouden is om verder bij te dragen in de verliezen van de vennootschap. Er is in de duiding van dit wezenlijke kenmerk geen sprake van een aandeel, wanneer – ongeacht of dit op basis van regeland recht wel mogelijk is - in de overeenkomst of de statuten het 'aandeel in het vermogen van de vennootschap' is beschreven als een aandeel.

Voor de vergelijking met deze kenmerken dient uit de betreffende buitenlandse wetgeving te blijken dat er sprake is van een in aandelen verdeeld kapitaal en van aandeelhouders, die niet verder aansprakelijk zijn voor de schulden en andere verplichtingen van de vennootschap dan tot het bedrag dat op hun aandelen in de vennootschap is gestort. Het volstaat derhalve niet als deze kenmerken uitsluitend in de statuten, (oprichtings)akte of overeenkomst zijn opgenomen.⁴

³ Hoge Raad 23 september 2011, 10/03724, ECLI:NL:HR:2011:BT2292.

⁴ Hoge Raad 23 september 2011, 10/03724, ECLI:NL:HR:2011:BT2292.

Voor een bv vloeit rechtstreeks uit de wet voort dat er geen sprake is van vrije overdraagbaarheid en verhandelbaarheid van aandelen. Ondanks die beperking is het wel mogelijk dat de aandelen van deze rechtsvorm op een geregementeerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht (handelsplatform) verhandeld kunnen worden waardoor door een breed publiek belegd kan worden in deze rechtsvorm.

Verschillende buitenlandse kapitaalvennootschappen hebben geen in aandelen verdeeld kapitaal als bedoeld in het Nederlandse Burgerlijk Wetboek. Voorbeelden hiervan zijn de Duitse Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), de Limited Liability Company (LLC) opgericht naar het recht van één van de staten van de Verenigde Staten en de Italiaanse Società a Responsabilità Limitata (SaRL). Het ontbreken van een in aandelen verdeeld kapitaal als bedoeld in het Nederlandse civiele recht staat niet per definitie in de weg aan het voldoende vergelijkbaar zijn van een buitenlandse rechtsvorm met de Nederlandse bv, mits deze rechtsvorm wel het karakter heeft van een kapitaalvennootschap.⁵

Artikel 5

Eerste lid

In artikel 5, eerste lid, van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de coöperatie (Titel 3 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven. Dit betreffen de kenmerken op grond van wet- en regelgeving, inclusief de civiele en fiscale jurisprudentie. Voor de kwalificatie als voldoende vergelijkbaar met de coöperatie vormen deze kenmerken, samen met de bedoeling van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de coöperatie de maatstaf voor de vergelijking.

De coöperatie wordt opgericht door een meerzijdige rechtshandeling bij notariële akte, hetgeen betekent dat de coöperatie door tenminste twee leden moet worden opgericht. De coöperatie kan winst uitkeren aan de leden.

De leden van de coöperatie zijn beperkt aansprakelijk voor de schulden en de andere verplichtingen van de coöperatie. Het betreft hier het ontbreken van een uit de wet voortvloeiende, externe aansprakelijkheid van de participanten voor de schulden en andere verplichtingen van het lichaam. Dat wil zeggen dat de participanten niet rechtstreeks door derden kunnen worden aangesproken. De persoonlijke borgstelling van een participant jegens derden of de anderszins op grond van een overeenkomst aanvaarde aansprakelijkheid, een aansprakelijkheid wegens eigen onrechtmatig handelen, een beroepsaansprakelijkheid of een interne aansprakelijkheid/draagplicht doet niet af aan de hier bedoelde beperkte aansprakelijkheid.

De coöperatie kent een drietal varianten wat betreft de aansprakelijkheid van de leden. Bij een coöperatie met beperkte- of wettelijke aansprakelijkheid gaat het om een interne aanzuiveringsplicht die pas aan de orde komt als sprake is van een tekort bij de ontbinding van de coöperatie en alleen geldt voor de huidige leden en de leden die recentelijk zijn uitgetreden. Bij een coöperatie met uitgesloten aansprakelijkheid is de verplichting van leden of oud-leden om in een tekort bij te dragen geheel uitgesloten.

De coöperatie kent een afzonderlijk bestuursorgaan. Een lid van de coöperatie is in zijn hoedanigheid van lid niet bevoegd om de coöperatie te vertegenwoordigen.

⁵ Zie Hoge Raad 1 april 2005, 37034, ECLI:NL:HR:2005:AE6419, inzake een GmbH naar Duits recht.

Tweede lid

In artikel 5, tweede lid, van dit Besluit is in aansluiting op artikel 2, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, de vereniging op coöperatieve grondslag opgenomen. Met deze toevoeging in de vennootschapsbelasting heeft de wetgever beoogd om de niet als coöperatie opgerichte vereniging, die materieel als coöperatie activiteiten verricht, voor de belasting naar de winst van dat lichaam en van haar leden op dezelfde wijze te behandelen als een wel bij notariële akte opgerichte coöperatie. Met het tweede lid van artikel 5 van dit Besluit wordt deze benadering ook doorgetrokken naar buitenlandse hiermee vergelijkbare rechtsvormen.

Artikel 6

Eerste lid

In artikel 6 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de onderlinge waarborgmaatschappij (Titel 3 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven. Dit betreffen de kenmerken op grond van wet- en regelgeving, inclusief de civiele en fiscale jurisprudentie. Voor de kwalificatie als voldoende vergelijkbaar met de onderlinge waarborgmaatschappij vormen deze kenmerken, samen met de bedoeling van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de onderlinge waarborgmaatschappij de maatstaf voor de vergelijking.

De onderlinge waarborgmaatschappij oefent het verzekeringsbedrijf uit ten behoeve van haar leden door met haar leden verzekeringsovereenkomsten te sluiten.

De onderlinge waarborgmaatschappij wordt opgericht door een meezijdige rechtshandeling bij notariële akte, hetgeen betekent dat de onderlinge waarborgmaatschappij door tenminste twee leden moet worden opgericht. De onderlinge waarborgmaatschappij kan winst uitkeren aan de leden.

Alle leden van een onderlinge waarborgmaatschappij zijn beperkt aansprakelijk voor de schulden en de andere verplichtingen van de onderlinge waarborgmaatschappij. Het betreft hier het ontbreken van een uit de wet voortvloeiende, externe aansprakelijkheid van de participanten voor de schulden en andere verplichtingen van het lichaam. Dat wil zeggen dat de participanten niet rechtstreeks door derden kunnen worden aangesproken.

De persoonlijke borgstelling van een participant jegens derden of de anderszins op grond van een overeenkomst aanvaarde aansprakelijkheid, een aansprakelijkheid wegens eigen onrechtmatig handelen, een beroepsaansprakelijkheid of een interne aansprakelijkheid/draagplicht doet niet af aan de hier bedoelde beperkte aansprakelijkheid.

De onderlinge waarborgmaatschappij kent een drietal varianten wat betreft de aansprakelijkheid van de leden. Bij een onderlinge waarborgmaatschappij met beperkte- of wettelijke aansprakelijkheid gaat het om een interne aanzuiveringsplicht die pas aan de orde komt als sprake is van een tekort bij de ontbinding van de onderlinge waarborgmaatschappij en alleen geldt voor de huidige leden en de leden die recentelijk zijn uitgetreden. Bij een onderlinge waarborgmaatschappij met uitgesloten aansprakelijkheid is de verplichting van leden of oud-leden om in een tekort bij te dragen geheel uitgesloten.

De onderlinge waarborgmaatschappij kent een afzonderlijk bestuursorgaan. Een lid van een onderlinge waarborgmaatschappij is in zijn hoedanigheid van lid niet bevoegd om de onderlinge waarborgmaatschappij te vertegenwoordigen.

Tweede lid

In artikel 6, tweede lid, van dit Besluit is in aansluiting op artikel 2, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969, opgenomen de vereniging die op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreedt. Met deze toevoeging in de vennootschapsbelasting heeft de wetgever beoogd om de niet als onderlinge waarborgmaatschappij opgerichte vereniging, die materieel activiteiten verricht als verzekeraar of bank, voor de belasting naar de winst van dat lichaam en van haar leden op dezelfde wijze te behandelen als een wel bij notariële akte opgerichte onderlinge waarborgmaatschappij. Met het tweede lid van artikel 6 van dit Besluit wordt deze benadering ook doorgetrokken naar buitenlandse hiermee vergelijkbare rechtsvormen.

Artikel 7

In artikel 7 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de vereniging (Titel 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven. Dit betreffen de kenmerken op grond van wet- en regelgeving, inclusief de civiele en fiscale jurisprudentie. Voor de kwalificatie als voldoende vergelijkbaar met de vereniging vormen deze kenmerken, samen met de bedoeling van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de vereniging de maatstaf voor de vergelijking.

Een wezenlijk kenmerk van de vereniging is dat het lichaam geen winst kan uitkeren aan haar leden. Daarnaast zijn de leden niet aansprakelijk voor de schulden van een vereniging. Hier onderscheidt zich deze rechtsvorm van de coöperatie (artikel 5 van dit Besluit) en de onderlinge waarborgmaatschappij (artikel 6 van dit Besluit).

Artikel 8

In artikel 8 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de stichting (Titel 6 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven. Dit betreffen de kenmerken op grond van wet- en regelgeving, inclusief de civiele en fiscale jurisprudentie. Voor de kwalificatie als voldoende vergelijkbaar met de stichting (stichting -achtige) vormen deze kenmerken, samen met de bedoeling van de Nederlandse wetgever ten aanzien van de stichting de maatstaf voor de vergelijking.

De stichting kan uitsluitend uitkeringen doen ten behoeve van een ideëel of sociaal doel. In artikel 285, derde lid van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is de voorwaarde opgenomen dat het doel van de stichting niet mag inhouden het doen van uitkeringen aan oprichters of aan hen die deel uitmaken van haar organen noch ook aan anderen, tenzij wat deze laatsten betreft de uitkeringen een ideële of sociale strekking hebben.

Dit kenmerk betekent dat het doel van bijvoorbeeld een stichting particulier fonds (hierna: SPF) naar het recht van Curaçao, waarbij de mogelijkheid bestaat om vermogen ten behoeve van de uiteindelijk gerechtigde en aan hem of zijn familieleden uitkeringen te doen, niet verenigbaar is met het uitkeringsverbod dat geldt voor naar Nederlands recht opgerichte stichtingen.⁶ Een SPF

⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 31 oktober 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3802

naar het recht van Curaçao is derhalve niet vergelijkbaar met een naar Nederlands recht opgerichte stichting.

Artikel 9

In artikel 9 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van het kerkgenootschap, alsmede zijn zelfstandige onderdelen en lichamen waarin het is verenigd (artikel 2 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven.

Het kerkgenootschap, alsmede zijn zelfstandige onderdelen en lichamen waarin het is verenigd, is een rechtspersoon. De statuten van het kerkgenootschap zijn bepalend, mits ze niet in strijd zijn met de wet. De wet kent geen verdere vereisten voor kerkgenootschappen.

Voorbeelden hiervan zijn de bij het Interkerkelijk Contact Overheidszaken (CIO) aangesloten kerkgenootschappen, zoals onder andere het Rooms-Katholiek Kerkgenootschap, de Protestantse Kerk in Nederland, de Remonstrantse Broederschap, de Algemene Doopsgezinde Sociëteit, de Christelijke Gereformeerde Kerken, de Verenigde Pinkster- en Evangeliegemeenten, de Nederlands Gereformeerde Kerken en het Nederlands Israëlitisch Kerkgenootschap.

Artikel 10

In artikel 10 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen (artikel 1 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) gegeven.

Voor een Nederlands publiekrechtelijk rechtspersoon geldt dat het lichaam bij wet wordt opgericht. Het lichaam ontleent zijn rechtspersoonlijkheid aan die wet en die wet verleent verordenende bevoegdheid of draagt een deel van de overheidstaak op aan het lichaam. Het lichaam is geen privaatrechtelijk rechtspersoon en heeft geen in aandelen verdeeld kapitaal.

Voorbeelden van publiekrechtelijke lichamen zijn de Staat, provincies, waterschappen, gemeenten, gemeenschappelijke regelingen en zelfstandige bestuursorganen.

Artikel 11

In artikel 11 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de maatschap en vof gegeven. Het Nederlandse recht kent drie personenvennootschappen, namelijk de maatschap, vof en de cv. De wezenlijke kenmerken van de cv zijn opgenomen in artikel 12 van dit Besluit. Het wettelijk kader voor de personenvennootschappen is opgenomen in Boek 7A, negende titel, Burgerlijk Wetboek en voor de vof en cv in Boek 1, derde titel van het Wetboek van Koophandel.

Een personenvennootschap is een overeenkomst tot samenwerking tot de uitoefening van een beroep of bedrijf met inbreng door ieder van de partijen, vennoten, met het oogmerk voordeel te behalen en dit met elkaar te delen. In het spraakgebruik worden de vennoten in een maatschap ook als maat aangeduid.

Personenvennootschappen hebben civielrechtelijk geen in aandelen verdeeld kapitaal en de vennoten zijn verbonden voor verbintenissen van de vennootschap jegens derden. De vennoten zijn hiervoor aansprakelijk. Het betreft hier de uit de wet voortvloeiende, aansprakelijkheid van de vennoten voor de schulden en andere verplichtingen van de personenvennootschap. Dat wil zeggen dat de vennoten rechtstreeks door derden kunnen worden aangesproken.

Onder de hier bedoelde aansprakelijkheid wordt in ieder geval niet verstaan de persoonlijke borgstelling van een vennoot jegens derden of de anderszins op grond van een overeenkomst aanvaarde aansprakelijkheid, een aansprakelijkheid wegens eigen onrechtmatig handelen, een beroepsaansprakelijkheid of een interne aansprakelijkheid/draagplicht.

Zoals aangegeven hebben Nederlandse personenvennootschappen naar huidig recht geen rechtspersoonlijkheid. Het kabinet is hier echter verandering in aan het aanbrengen⁷. Het ontbreken van rechtspersoonlijkheid wordt niet als wezenlijk kenmerk van een personenvennootschap gezien. Om die reden kunnen buitenlandse personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid desalniettemin afhankelijk van en in samenhang met de overige wezenlijke kenmerken wel als voldoende vergelijkbaar met de maatschap, vof of cv kwalificeren.

Zoals uit artikel 2, vierde lid van dit Besluit blijkt, kan een buitenlandse rechtsvorm die vergelijkbaar is met een vof of maatschap ook voldoen aan de definitie van het fgr of transparant fonds. In dat geval vindt herkwalificatie in een fgr respectievelijk transparant fonds plaats.

Artikel 12

In artikel 12 van dit Besluit worden de wezenlijke kenmerken van de cv gegeven. De cv is één van drie personenvennootschappen in het Nederlandse recht. Het wettelijk kader voor de personenvennootschappen is opgenomen in boek 7A, negende titel, Burgerlijk Wetboek en voor de vof en cv in Boek 1, derde titel van het Wetboek van Koophandel.

Een cv is een overeenkomst tot samenwerking tot de uitoefening van een beroep of bedrijf met inbreng door ieder van de partijen, vennoten, met het oogmerk voordeel te behalen en dit met elkaar te delen. De cv heeft tenminste één beherende vennoot en tenminste één commanditaire vennoot. Deze laatste is geldschietter en wordt ook wel commandiet genoemd.

De cv heeft civielrechtelijk geen in aandelen verdeeld kapitaal en de vennoten zijn naast de vennootschap verbonden voor verbintenissen van de vennootschap jegens derden. De vennoten zijn hiervoor aansprakelijk. Het betreft hier de uit de wet voortvloeiende, externe aansprakelijkheid van de vennoten voor de schulden en andere verplichtingen van het lichaam. Dat wil zeggen dat de vennoten rechtstreeks door derden kunnen worden aangesproken.

Onder de hier bedoelde aansprakelijkheid wordt in ieder geval niet verstaan de persoonlijke borgstelling van een vennoot jegens derden of de anderszins op grond van een overeenkomst aanvaarde aansprakelijkheid, een aansprakelijkheid wegens eigen onrechtmatig handelen, een beroepsaansprakelijkheid of een interne aansprakelijkheid/draagplicht.

Voor de commanditaire vennoot geldt dat deze niet verder bijdraagt in de verliezen van de vennootschap dan tot het bedrag van de overeengekomen inbreng. De commanditaire vennoot is dan ook beperkt aansprakelijk, tenzij hij/zij bepaalde voorschriften heeft overtreden met betrekking tot het vertegenwoordigen van de vennootschap.

Zoals uit artikel 2, vierde lid van dit Besluit blijkt, kan een buitenlandse rechtsvorm die vergelijkbaar is met cv ook voldoen aan de definitie van het fgr of transparant fonds. In dat geval vindt herkwalificatie in een fgr respectievelijk transparant fonds plaats.

⁷ Zie de Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen zoals geconsulteerd op 10 oktober 2022.

Artikel 13

Het besluit treedt met ingang van 1 januari 2025 in werking.

Artikel 14

Artikel 14 bevat de citeertitel.

Bijlage: de rechtsvormenlijst

In de rechtsvormenlijst wordt voor een bepaalde buitenlandse rechtsvormen aangegeven met welke Nederlandse rechtsvorm ze vergelijkbaar zijn, dan wel dat ze niet vergelijkbaar zijn.