

36 425

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten tot codificatie en aanvulling van het fiscale kwalificatiebeleid inzake buitenlandse rechtsvormen en tot afschaffing van de zelfstandige belastingplicht van de open commanditaire vennootschap (Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	Algemeen	1
1.	Aanleiding	1
2.	De codificatie van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen	3
2.1	Het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid	3
2.2	Kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen: twee aanvullende methoden	4
2.3	Codificatie	4
3.	Het vervallen van het toestemmingsvereiste en de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv	12
3.1.	Algemeen	12
3.2	Wijzigingen in wetgeving	13
3.3	Overgangsrecht bij het vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv	14
4.	Bestaande vaststellingsovereenkomsten	0
5.	Budgettaire aspecten	0
6.	EU-aspecten	0
7.	Doenvermogen	0
8.	Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	0
9.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	0
10.	Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie	0
11.	Advies en Consultatie	0
II.	Artikelsgewijze toelichting	0

I. ALGEMEEN

1. Aanleiding

Met dit wetsvoorstel worden aanpassingen voorgesteld van het kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen voor Nederlandse fiscale doeleinden. Met deze aanpassingen loopt Nederland internationaal meer in de pas. Tijdens de parlementaire behandeling van de in de vennootschapsbelasting opgenomen hybridemismatchmaatregelen die volgen uit de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwikking (ATAD2)¹ is aan het kabinet een oproep gedaan om het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen te heroverwegen. Het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen is op bepaalde punten namelijk internationaal afwijkend, hetgeen kan leiden tot kwalificatieverschillen. Kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels kunnen ertoe leiden dat het ene land een lichaam als niet-zelfstandig belastingplichtig beschouwt (transparant, de achterliggende participanten worden als belastingplichtigen beschouwd), terwijl het andere land een lichaam als zelfstandig belastingplichtig beschouwt (ook wel aangeduid als: niet-transparant). Hierdoor kunnen zogenoemde hybride mismatches ontstaan. Hybride mismatches zijn situaties waarin een belastingvoordeel kan worden behaald door de verschillen in de fiscale behandeling van lichamen, instrumenten, vaste inrichtingen of vestigingsplaatsen tussen verschillende stelsels van winstbelasting te benutten. Dit kan resulteren in enerzijds (economisch) dubbele belasting² en anderzijds in dubbele aftrek of aftrek zonder dat deze kosten bij een ander in de belastingheffing worden betrokken. De hybridemismatchmaatregelen van ATAD2 voorkomen de gevolgen van hybride mismatches, maar nemen de oorzaak daarvan (kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels) niet weg. Het kabinet heeft daarom toegezegd te onderzoeken wat de knelpunten zijn van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen.³ Het Ministerie van Financiën is over dit onderwerp in gesprek gegaan met de Belastingdienst en verschillende belangenorganisaties.⁴ Vervolgens is een eerste voorstel tot aanpassing van het kwalificatiebeleid ter consultatie aangeboden.⁵ De uitkomsten hiervan hebben mede geleid tot onderliggend wetsvoorstel. De in dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassingen van het kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen zijn er onder andere op gericht te voorkómen dat kwalificatieverschillen ontstaan. Daarmee wordt de oorzaak van hybride mismatches aangepakt.

De voorgestelde aanpassingen komen in essentie op het volgende neer.

1. De codificatie van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode aangevuld met twee aanvullende methoden (de vaste methode en de symmetrische methode) in het geval dat de rechtsvorm van een buitenlands lichaam niet vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam.

¹ Stb. 2019, 508.

² Van economisch dubbele belasting is sprake indien bij twee natuurlijkpersonen of lichamen over één object door een of twee instanties belasting wordt geheven of bij een persoon tweemaal over formeel verschillende, doch materieel identieke objecten door een of twee instanties belasting wordt geheven.

³ Kamerstukken II 2019/20, 35 241, nr. 3, p. 31.

⁴ Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Register Belastingadviseurs, VNO-NCW, Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen, Tax Justice NL en Dutch Fund and Asset Management Association.

⁵ Overheid.nl | Consultatie Consultatiedocument aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (internetconsultatie.nl).

2. Het vervallen van het toestemmingsvereiste en de open commanditaire vennootschap (cv). Als gevolg van de onder 2 genoemde aanpassingen beëindigt a) de zelfstandige belastingplicht (voor onder andere de vennootschapsbelasting) van de open cv; b) de fictie dat het belang van de commanditaire vennoot in de open cv wordt aangemerkt als aandeel; en c) de zelfstandige belastingplicht van de personenvennootschappen die op grond van de jurisprudentie vergelijkbaar zijn met een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld. Hierbij wordt voorzien in overgangsrecht.

Deze voorgestelde wijzigingen werken door in de belastingmiddelen waar de kwalificatie van rechtsvormen van belang is, namelijk in de inkomsten-, vennootschaps-, dividend-, bron-, erf-, schenk- en overdrachtsbelasting. De wijzigingen werken niet door naar de omzetbelasting omdat dit belastingmiddel uitgaat van rechtsvormneutraliteit.

Voor een relatief beperkt aantal belastingplichtigen zal de fiscale kwalificatie als gevolg van dit wetsvoorstel direct wijzigen. Dit geldt in ieder geval voor alle open cv's die als gevolg van dit wetsvoorstel niet langer zelfstandig belastingplichtig zijn. Zoals aangegeven voorziet het voorstel daarbij in overgangsrecht.

Het is ook mogelijk dat de kwalificatie van een rechtsvorm wijzigt in enig jaar na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel door de toepassing van de aanvullende kwalificatiemethoden. Ook kan een civielrechtelijke (wets)wijziging (in een ander land) – waardoor de kenmerken van een buitenlandse rechtsvorm dusdanig wijzigen – ertoe leiden dat de rechtsvorm opnieuw moet worden gekwalificeerd op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode. Dat laatste is nu op grond van het huidige kwalificatiebeleid ook mogelijk. Voor deze situaties bestaat geen overgangsrecht, waardoor het bestaande fiscale kader (de fiscale wet- en regelgeving) op deze situaties moet worden toegepast.

2. De codificatie van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen

2.1 Het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid

De kwalificatie van een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam (hierna ook: buitenlands lichaam) vindt voor Nederlandse fiscale doeleinden plaats op basis van de zogenoemde rechtsvormvergelijkingsmethode. Op basis van deze methode worden bepaalde civielrechtelijke kenmerken vergeleken met die van Nederlandse rechtsvormen, zoals de naamloze vennootschap (nv), de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (bv), de coöperatie, de vereniging, de stichting, de maatschap, de vennootschap onder firma (vof) en de cv. Het buitenlandse lichaam wordt voor fiscale doeleinden op dezelfde wijze behandeld als het Nederlandse lichaam met een vergelijkbare rechtsvorm. Het fonds voor gemene rekening (fgr) is een fiscale rechtsfiguur dat geen rechtsvormvereiste kent. Ten behoeve van de eenvoud wordt het fgr desalniettemin meegenomen in de rechtsvormvergelijking. Waar in deze toelichting wordt gesproken over rechtsvormen wordt daar het rechtsfiguur fgr mede onder verstaan, tenzij anders is aangegeven.

De afgelopen jaren is vanuit de praktijk meerdere malen kritiek geuit op een specifiek onderdeel van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen. Er is hierbij met name aandacht gevraagd voor het zogenoemde toestemmingsvereiste. Door het toestemmingsver-

eiste in het Nederlandse kwalificatiebeleid worden bepaalde buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt, terwijl deze lichamen in hun staat van vestiging fiscaal als transparant (niet-zelfstandig belastingplichtig) worden aangemerkt. De kwalificatieverschillen tussen belastingstelsels kunnen leiden tot hybride mismatches. Zoals aangegeven, heeft het Ministerie van Financiën ervaringen uit de praktijk over het Nederlandse kwalificatiebeleid voor buitenlandse rechtsvormen verzameld. Hieruit kwam naar voren dat het behoud van de huidige Nederlandse kwalificatiemethode voor buitenlandse lichamen (de rechtsvormvergelijkingsmethode) de voorkeur verdient, aangezien deze methode volgt uit de (EU) jurisprudentie en in de meeste situaties adequaat werkt bij de aanpak van kwalificatievraagstukken. Het huidige Nederlandse kwalificatiebeleid is opgenomen in een beleidsbesluit.⁶ Dit besluit blijft van toepassing op de jaren voor de inwerkingtreding van het in dit wetsvoorstel neergelegde kwalificatiebeleid. In paragraaf 2.2 wordt toegelicht waarom twee wettelijke aanvullende kwalificatiemethoden nodig zijn. Deze noodzaak geeft het kabinet aanleiding om ook de rechtsvormvergelijkingsmethode en de toerekening bij fiscale transparantie expliciet in de Nederlandse fiscale wetgeving te verankeren. De voorgestelde fiscale maatregelen ter codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode, de toerekening bij fiscale transparantie en de aanvullende kwalificatiemethoden worden in paragraaf 2.3 toegelicht.

2.2 Kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen: twee aanvullende methoden

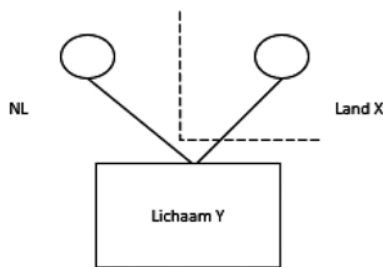
Hoewel de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode in de meeste gevallen volstaat, volgt uit de praktijk dat deze methode in een aantal situaties geen oplossing biedt. Het betreft situaties waarin de rechtsvorm van een buitenlands lichaam niet vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam, waardoor het op een vergelijkbare wijze in de Nederlandse belastingheffing betrekken van het buitenlandse lichaam veelal leidt tot complexe discussies of tot hybride mismatches. Om die reden stelt het kabinet voor om ten behoeve van het kwalificeren van buitenlandse lichamen waarvoor geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm bestaat twee aanvullende methoden te hanteren: de vaste methode en de symmetrische methode. Deze methoden worden hierna toegelicht.

2.2.1 Vaste methode

In dit wetsvoorstel wordt de volgende toepassing van de vaste methode – een methode waarmee buitenlandse lichamen altijd op dezelfde manier worden gekwalificeerd – voorgesteld. Een buitenlands lichaam dat in Nederland is gevestigd en waarvan de rechtsvorm (op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode) niet vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam wordt voor Nederlandse fiscale doeleinden altijd aangemerkt als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig). Hierna wordt met de vaste methode bedoeld op deze uitwerking. De uitwerking van de vaste methode wordt geïllustreerd met het volgende voorbeeld.

⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009 over Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Inkomstenbelasting. Kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden (Stcrt. 2009, 19749).

Voorbeeld 1



Lichaam Y = niet vergelijkbaar met een NL
lichaam dus voor NL doeleinden zelfstandig
belastingplichtig (vaste methode).

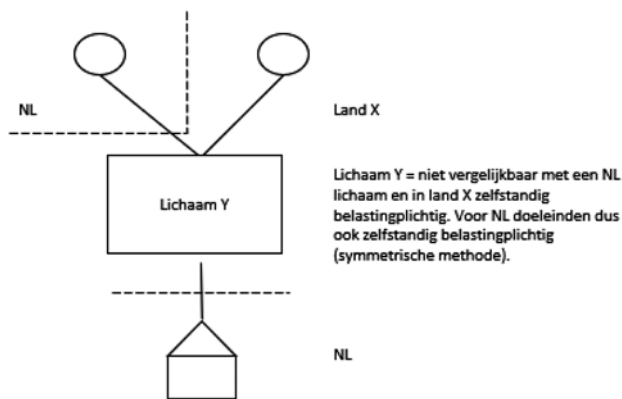
Buitenlands lichaam Y is in Nederland gevestigd. Lichaam Y heeft een Nederlandse participant woonachtig in Nederland en een buitenlandse participant woonachtig in land X. Lichaam Y is niet vergelijkbaar met een rechtsvorm van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam. Op basis van de voorgestelde vaste methode wordt lichaam Y voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt.

2.2.2 Symmetrische methode

Waar de vaste methode een oplossing biedt voor een niet-vergelijkbaar buitenlands lichaam die in Nederland is gevestigd, voorziet de symmetrische methode⁷ in dit wetsvoorstel in een oplossing in het geval dat een *niet* in Nederland gevestigd buitenlands lichaam een rechtsvorm heeft die niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Dit buitenlandse lichaam wordt voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant aangemerkt indien dat buitenlandse lichaam volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt zelfstandig belastingplichtig is. Het gaat er dus om dat het buitenlandse lichaam in een staat als inwoner wordt aangemerkt en ook in die staat als zelfstandig belastingplichtig wordt aangemerkt. De oorspronkelijke fiscale behandeling van het lichaam door de staat naar wiens recht het lichaam is opgericht of aangegaan is dus niet leidend. Daarnaast is het niet zozeer van belang of het buitenlandse lichaam in de staat waarin het lichaam inwoner is daadwerkelijk in de heffing wordt betrokken. Een subjectief vrijgesteld lichaam wordt bijvoorbeeld niet in de heffing betrokken, maar is wel zelfstandig belastingplichtig. Om die reden geldt dat het voor de vaststelling of een buitenlands lichaam als zelfstandig belastingplichtig wordt behandeld door een staat van belang is of de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van dat buitenlandse lichaam volgens de fiscale regelgeving van de staat waar het lichaam inwoner is worden toegerekend aan dat lichaam. Deze kwalificatie is onder andere relevant als het buitenlandse lichaam Nederlands inkomen geniet. Deze situatie wordt geïllustreerd met het volgende voorbeeld.

⁷ De symmetrische methode wordt ook wel de «volgen-methode» genoemd.

Voorbeeld 2



Buitenlands lichaam Y heeft een Nederlandse participant woonachtig in Nederland en een buitenlandse participant woonachtig in land X. Lichaam Y geniet Nederlands inkomen uit in Nederland gelegen onroerend goed. Lichaam Y is niet vergelijkbaar met een lichaam met een rechtsvorm van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam. Volgens de fiscale regelgeving van land X is lichaam Y inwoner van land X en daarmee zelfstandig belastingplichtig waardoor de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en kosten worden toegerekend aan lichaam Y. Lichaam Y is dus niet-transparant voor fiscale doeleinden van land X. Op basis van de voorgestelde symmetrische methode wordt lichaam Y ook voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt.

De symmetrische methode wordt ook toegepast in de situatie dat een in Nederland gevestigde belastingplichtige die participeert, of een belang heeft, in een buitenlands lichaam dat geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm heeft. Ook in dat geval wordt het buitenlandse lichaam voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant aangemerkt, indien een staat die dat buitenlandse lichaam als inwoner behandelt dat lichaam als zelfstandig belastingplichtig beschouwt. Daarbij geldt wederom dat voor de zelfstandige belastingplicht van belang is dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van de staat waar het lichaam inwoner is worden toegerekend aan dat lichaam. Het voorgaande wordt toegelicht met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 3



Een Nederlandse bv houdt een 5% belang in een buitenlands lichaam Y. Lichaam Y heeft geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm. Lichaam Y wordt volgens de fiscale regelgeving van land X als inwoner behandeld en is aldaar zelfstandig belastingplichtig omdat de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en kosten worden toegerekend aan lichaam Y. Op grond van de voorgestelde symmetrische methode wordt lichaam Y tevens voor Nederlandse doeleinden als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt. Deze kwalificatie is relevant voor bijvoorbeeld de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting.

Buitenlandse lichamen zonder vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm die niet als zelfstandig belastingplichtig worden beschouwd op grond van de hiervoor beschreven symmetrische methode, worden voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant beschouwd. Alle buitenlandse lichamen die niet reeds op grond van de rechtsvormvergelijking-, vaste of symmetrische methode een fiscale kwalificatie hebben gekregen worden derhalve als fiscaal transparant aangemerkt waardoor alle buitenlandse lichamen een fiscale kwalificatie wordt gegeven.

2.3 Codificatie

De rechtsvormvergelijkingsmethode en de twee aanvullende kwalificatiemethoden worden in de inkomsten-, vennootschaps-, dividend- en bronbelasting zoveel mogelijk verankerd. Hierna volgt een toelichting van de voorgestelde maatregelen per belastingmiddel. Hierbij wordt stilgestaan bij de belangrijkste wijzigingen. Voor de overige wijzigingen, die in veel gevallen slechts tekstueel van aard zijn, wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting van deze memorie van toelichting.

2.3.1 Inkomstenbelasting

Het onderhavige voorstel van wet regelt dat de bestaande fiscale behandeling van transparante Nederlandse lichamen wordt gecodificeerd in de inkomstenbelasting. Het gaat hier om personenvennootschappen (maatschap, vof, en cv) en transparante fondsen. Een transparant fonds wordt als volgt gedefinieerd in het voorstel van wet: een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, niet zijnde een fgr. De nieuwe definitie van het fgr is opgenomen in het voorstel van wet Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en

vrijgestelde beleggingsinstelling.⁸ Daarnaast wordt ten behoeve van de fiscale behandeling van buitenlandse lichamen de kwalificatiemethoden (rechtsvormvergelijgings-, vaste en symmetrische methode) in de inkomstenbelasting opgenomen.

In het voorstel wordt in de inkomstenbelasting een zogenoemde toerekeningsbepaling geïntroduceerd op basis waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden toegerekend aan de participanten in een lichaam dat op basis van de genoemde kwalificatiemethoden voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant wordt aangemerkt. De toerekeningsbepaling is van overeenkomstige toepassing voor participanten die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting.

Hiermee wordt bereikt dat de inkomsten van een transparantlichaam rechtstreeks bij de participanten in de heffing kunnen worden betrokken. Indien het buitenlandse lichaam als zelfstandig belastingplichtig wordt aangemerkt op grond van de kwalificatiemethoden, dan blijft heffing van inkomstenbelasting achterwege doordat inkomsten worden toegerekend aan het lichaam (en zal de heffing in beginsel plaatsvinden op het niveau van dat lichaam). Dit zorgt ervoor dat dubbele niet-heffing wordt voorkomen. Van dubbele niet-heffing is sprake als het resultaat van een buitenlands lichaam niet bij het lichaam zelf en ook niet bij de achterliggende participant(en) in aanmerking wordt genomen voor de belastingheffing.

Hoe de inkomstenbelastingplichtige participanten in de heffing worden betrokken (dat wil zeggen in box 1, box 2 of box 3), volgt uit de huidige wettelijke systematiek. Voor wat betreft box 2 (aanmerkelijk belang) wordt er echter een bepaling voorgesteld als gevolg waarvan het stemrecht, kapitaalbelang of winstrecht in een zelfstandig belastingplichtig buitenlands lichaam wordt aangemerkt als een «aandeel». Op grond hiervan kunnen natuurlijk personen een aanmerkelijk belang hebben in zo'n buitenlands lichaam. Hiermee wordt een natuurlijk persoon die een aanmerkelijk belang houdt in een buitenlands lichaam met een vergelijkbare of niet-vergelijkbare rechtsvorm die zelfstandig belastingplichtig is gelijk behandeld met natuurlijk personen die een aanmerkelijk belang houden in een lichaam met een andere rechtsvorm, zoals een bv die ook zelfstandig belastingplichtig is.

2.3.2 Vennootschapsbelasting

Dit wetsvoorstel legt de rechtsvormvergelijkingsmethode vast in de vennootschapsbelasting. Dit wetsvoorstel regelt dat een buitenlands lichaam met een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een Nederlands zelfstandig belastingplichtig lichaam, voor de vennootschapsbelasting als binnenlands belastingplichtige dan wel buitenlandse belastingplichtige (voor zover het buitenlandse lichaam Nederlands inkomen geniet) kan worden aangemerkt. Het is daarbij van belang dat het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met een Nederlands lichaam dat

⁸ In dit wetsvoorstel luidt de nieuw definitie van het fgr in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 als volgt: «Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt onder een fonds voor gemene rekening verstaan: een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, mits dit fonds wordt aangemerkt als een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht en de deelgerechtigdheid in dit fonds blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid. Een fonds voor gemene rekening wordt als onderneming aangemerkt. De bewijzen van deelgerechtigdheid worden niet als verhandelbaar aangemerkt indien vervreemding uitsluitend kan plaatsvinden aan het fonds voor gemene rekening.»

voor Nederlandse fiscale doeleinden als zelfstandig belastingplichtig wordt aangemerkt.

Daarnaast wordt voorgesteld om de zinsnede «en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» in de bepalingen waarin de vennootschapsbelastingplicht wordt geregeld (en de daarmee samenhangende bepalingen) te laten vervallen. De reden hiervoor is tweeledig. Ten eerste heeft de zinsnede «en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» door de in dit wetsvoorstel voorgestelde codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode geen functie meer bij het bepalen van de belastingplicht. Op basis van deze zinsnede in samenhang met de jurisprudentie zijn onder de huidige wet in Nederland gevestigde buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een nv of bv momenteel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dergelijke lichamen zijn binnenlands of buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op basis van de met dit wetsvoorstel voorgestelde nieuwe bepalingen waarin de rechtsvormvergelijkingsmethode is vastgelegd.

Ten tweede bewerkstelligt het vervallen van deze zinsnede dat personenvennootschappen, die op grond van de jurisprudentie vergelijkbaar zijn met een nv of bv niet langer zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn. Die, naar huidig recht beoordeeld, zelfstandig belastingplichtige personenvennootschappen kunnen vormgegeven zijn als maatschap, vof of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm. Op grond van bestaande jurisprudentie⁹ geldt voor deze personenvennootschappen een dubbele voorwaarde om zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting te zijn: i) de participaties in die personenvennootschap dienen – maatschappelijk gezien – overeen te komen met aandelen (vergelijkbaar met de aandelen in een nv) en ii) voor de vervreemding van die participaties door een van de vennoten is geen toestemming van de andere vennoten vereist. Vanwege het vervallen van dit toestemmingsvereiste is ervoor gekozen om ook de zelfstandige belastingplicht van de genoemde personenvennootschappen te laten vervallen.

Ten aanzien van de aanvullende kwalificatiemethoden wordt voor de vennootschapsbelasting het volgende voorgesteld. In de bepaling voor de binnenlandse belastingplicht wordt opgenomen dat een in Nederland gevestigd buitenlands lichaam waarvoor geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm bestaat per definitie binnenlands belastingplichtig is (vaste methode).

In de bepaling waarin de buitenlandse belastingplicht is vastgelegd, wordt opgenomen dat een in het buitenland gevestigd buitenlands lichaam waarvoor geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm bestaat, buitenlands belastingplichtig is, indien een staat die dat lichaam als inwoner behandelt dat lichaam als niet-transparant beschouwt (symmetrische methode). In dat kader wordt met niet-transparant bedoeld dat de bezittingen en schulden almede de opbrengsten en kosten van het buitenlandse lichaam volgens de fiscale regelgeving van de bedoelde staat worden toegerekend aan dat lichaam. Voor de buitenlandse belastingplicht geldt daarbij ook nu al de eis dat het lichaam Nederlands inkomen moet genieten.

⁹ Zie HR 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276. Dit arrest zal zijn betekenis verliezen bij inwerkingtreding van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen op het punt van de kwalificatiemethoden, hetgeen wordt voorgesteld per 1 januari 2025.

Er wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om de bepaling waarin de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is vastgelegd waar dat mogelijk is meer in lijn te brengen met de bepaling waarin de binnenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is vastgelegd. Hiermee komt het kabinet tegemoet aan een wens uit de praktijk. Dit is onder meer relevant met betrekking tot zogenoemde doelvermogens. Tot op heden werden doelvermogens uitsluitend als buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt. In de afgelopen jaren is in de jurisprudentie dit verschil tussen de binnenlandse en de buitenlandse belastingplicht ook aan de orde gekomen.¹⁰ Doelvermogens worden, omdat zij niet vergelijkbaar zijn met een Nederlandse rechtsvorm, ook binnenlands belastingplichtig op basis van de aanvullende kwalificatiemethode. In de deelnemingsvrijstelling wordt ten slotte een aantal aanpassingen voorgesteld om ervoor te zorgen dat de kwalificatiemethoden doorwerken naar de toepassing van deze bepaling.

Verder wordt een bepaling voorgesteld die ziet op het afgezonderd particulier vermogen (APV). In de inkomstenbelasting is geregeld dat bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een APV in beginsel worden toegerekend aan de inbrenger en bij die inbrenger in de heffing worden betrokken.¹¹ Hieronder worden echter niet de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven begrepen die tot een onderneming van de APV behoren voor zover de winst uit die onderneming in de heffing van vennootschapsbelasting wordt betrokken. Er wordt voorgesteld om – in aansluiting op de huidige regeling in de inkomstenbelasting – te regelen dat dat het APV belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, en wel voor zover het een onderneming drijft.

2.3.3 Dividendbelasting

Het kabinet acht mogelijke verschillen in kwalificatie van buitenlandse lichamen voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting niet wenselijk. De hiervoor besproken methoden zijn dan ook voor de dividendbelasting het uitgangspunt. Dividendbelasting wordt, kort gezegd, geheven van aandeelhouders over de opbrengsten die uit aandelen in een in Nederland gevestigd lichaam worden genoten. De dividendbelasting wordt ingehouden door het in Nederland gevestigde lichaam (in de dividendbelasting daarom inhoudingsplichtige genoemd). De inhoudingsplichtige draagt de verschuldigde dividendbelasting af aan de Belastingdienst. De dividendbelasting komt voor rekening van de aandeelhouder (die belastingplichtig is voor de dividendbelasting). Dividenden kunnen bij de aandeelhouders ook belast zijn met Nederlandse inkomstenbelasting (in geval van natuurlijk personen) of vennootschapsbelasting (in geval van vennootschapsbelastingplichtige lichamen). De dividendbelasting is dan een voorheffing die kan worden verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Hiermee wordt dubbele belastingheffing over dividenden (van zowel dividendbelasting als inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting) voorkomen. Om de verrekening van de dividendbelasting met de vennootschapsbelasting te kunnen waarborgen, is het van belang dat aandeelhouders voor de dividendbelasting, in de vorm van lichamen, op dezelfde manier worden gekwalificeerd als voor de vennootschapsbelasting (transparant of niet-transparant). Ook voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling, op basis waarvan de vennootschap onder

¹⁰ HR 24 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:115, HR 16 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:582, en Hof 's-Hertogenbosch 3 september 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:2629 (zie ook conclusie AG ECLI:NL:PHR:2022:517).

¹¹ Dat is een persoon die door schenking of andersoortige vervreemding vermogensbestanddelen in een afgezonderd particulier vermogen afzondert.

voorwaarden inhouding van dividendbelasting achterwege mag laten, is de kwalificatie van de belastingplichtige (opbrengstgerechtigde) relevant. Ten slotte kan een (zowel een in Nederland gevestigde als een in het buitenland gevestigde) belastingplichtige in bepaalde gevallen om teruggaaf van dividendbelasting vragen. Het gaat hier om niet-transparante lichamen die niet aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen indien zij in Nederland zouden zijn gevestigd (zoals pensioenfondsen). Dergelijke lichamen kunnen geen dividendbelasting verrekenen, maar kunnen onder omstandigheden wel dividendbelasting terugvragen. Het is daarbij wel van belang dat de in het buitenland gevestigde lichamen op dezelfde manier worden gekwalificeerd als de in Nederland gevestigde lichamen.

Onder andere om bovengenoemde redenen worden de eerdergenoemde kwalificatiemethoden (rechtsvormvergelijkingsmethode, vaste methode en symmetrische methode) eveneens verankerd in de dividendbelasting bij het bepalen van (i) wie de belastingplichtige (degene die gerechtigd is tot de opbrengst) is en (ii) welk lichaam de dividendbelasting moet inhouden en afdragen (inhoudingsplichtige).

Verder wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt voor te stellen een bepaling in de dividendbelasting op te nemen die ziet op het APV. In de inkomstenbelasting is geregeld dat bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een APV in beginsel worden toegerekend aan de inbrenger en bij die inbrenger in de heffing wordt betrokken.¹² Hieronder worden echter niet de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven begrepen die tot een onderneming van de APV behoren voor zover de winst uit die onderneming in de heffing van vennootschapsbelasting wordt betrokken. Zoals eerder aangegeven, wordt in dit wetsvoorstel een bepaling voorgesteld waarin dit voor de vennootschapsbelasting wordt geregeld. In samenhang hiermee wordt ook voorgesteld om een bepaling in de dividendbelasting op te nemen die, kort gezegd, regelt dat de APV voor de heffing van de dividendbelasting als transparant wordt behandeld door de achterliggende gerechtigden in het APV aan te wijzen als gerechtigden tot de opbrengst van de aandelen van het APV. Dit leidt ertoe dat deze achterliggende gerechtigden als belastingplichtigen in de heffing van dividendbelasting worden betrokken.

2.3.4 Bronbelasting

De in dit wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen in de vennootschaps- en dividendbelasting geven aanleiding om de bronbelasting aan te vullen. In sommige situaties worden ter zake van hetzelfde dividend zowel dividendbelasting als bronbelasting geheven. De bronbelasting voorziet in een samenloopbepaling op basis waarvan de in te houden bronbelasting op dividenden kan worden verminderd met de ingehouden dividendbelasting. Hiermee wordt bewerkstelligd dat deze samenloop niet resulteert in een onderscheid in belastingdruk op de dividenden die onder de reikwijdte van de bronbelasting vallen. Voor de toepassing van deze samenloopbepaling is het van belang dat zowel de dividend- als de bronbelasting verschuldigd is door hetzelfde lichaam. Om die reden worden de eerdergenoemde kwalificatiemethoden (rechtsvormvergelijkingsmethode, vaste methode en symmetrische methode) eveneens verankerd in de bronbelasting bij het bepalen van (i) wie voordeelgerechtigde is en (ii) welk lichaam de bronbelasting moet inhouden en afdragen (inhoudingsplichtige).

¹² Dat is een persoon die door schenking of andersoortige vervreemding vermogensbestanddelen in een afgezonderd particulier vermogen afzondert.

De vormgeving van de bepalingen is daarbij vergelijkbaar met de bepaling in de dividendbelasting.

2.3.5 Lagere regelgeving

In lagere regelgeving (in een algemene maatregel van bestuur (AMvB)) worden kaders gegeven voor de beoordeling wanneer een buitenlands lichaam een rechtsvorm heeft die naar aard en inrichting vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam. Hierbij zullen ook regels worden gesteld voor de beoordeling of een buitenlands lichaam, naast zijn rechtsvorm, ook voor het overige vergelijkbaar is met de naar Nederlands recht opgerichte of aangegane lichamen. De hiervoor genoemde kaders zullen ook voorzien in de kwalificatie van een buitenlands lichaam als fgr, zoals die vanaf 1 januari 2025 in de vennootschapsbelasting is gedefinieerd. Ten behoeve van de AMvB wordt in de inkomsten-, vennootschaps-, dividend- en bronbelasting een delegatiebepaling opgenomen. De thans in de verschillende heffingswetten en lagere regelgeving opgenomen (delegatie)bepalingen worden vervangen of hieraan aangepast. Dit laatste speelt in situaties, waarbij de specifieke wettelijke bepaling extra eisen aan de vergelijkbare rechtsvorm stelt. Dit komt bijvoorbeeld voor bij de eisen die aan de moedermaatschappij van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting gesteld worden.

De AMvB wordt voorafgaand aan 1 januari 2025 gepubliceerd.

3. Het vervallen van het toestemmingsvereiste en de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv

3.1. Algemeen

Het kabinet stelt voor om – onder andere in verband met de uitvoerbaarheid van de rechtsvormvergelijkingsmethode – de open cv en de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv te laten vervallen. In de huidige wet is bij de kwalificatie van de cv als transparant of niet-transparant het zogenoemde toestemmingsvereiste relevant. Dit toestemmingsvereiste houdt in dat toetreding of vervanging van een commanditaire vennoot slechts kan plaatsvinden nadat alle vennoten (beherende en commanditaire vennoten) hiervoor toestemming hebben gegeven. Slechts indien unaniem aan dit toestemmingsvereiste wordt voldaan, is sprake van een transparante cv (de «besloten cv»). Indien niet aan dit toestemmingsvereiste wordt voldaan, is de cv zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting (de open cv). Bij de kwalificatie door Nederland van buitenlandse lichamen met een rechtsvorm die vergelijkbaar is met die van de Nederlandse cv wordt momenteel op basis van het genoemde toestemmingsvereiste beslist of sprake is van vergelijkbaarheid met een besloten cv of met een open cv. Uit de praktijk blijkt dat de kwalificatie door Nederland van de cv internationaal gezien uit de pas loopt. Door toepassing van het toestemmingsvereiste worden bepaalde buitenlandse lichamen voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant (zelfstandig belastingplichtig) aangemerkt, terwijl deze buitenlandse lichamen in hun vestigingsstaat voor fiscale doeleinden als transparant worden behandeld. Hierdoor kunnen hybride mismatches ontstaan (zie de toelichting in paragraaf 1). Om die reden stelt het kabinet voor het toestemmingsvereiste te laten vervallen. Voor zover deze grensoverschrijdende mismatches leiden tot dubbele niet-heffing gelden de per 1 januari 2020 en 1 januari 2022 ingevoerde hybridemismatchmaatregelen maatregelen in de vennootschapsbelasting die volgen uit ATAD2. Het laten vervallen van het toestemmingsvereiste voorkomt in bepaalde gevallen dat een grensover-

schrijdende hybridemismatch ontstaat, waardoor in zijn geheel niet aan de toepassing van de hybridemismatchmaatregelen wordt toegekomen.

Het voorgestelde vervallen van het toestemmingsvereiste heeft tot gevolg dat het kenmerkende onderscheid tussen de twee bestaande fiscale varianten van de cv (open cv en besloten cv) niet meer zal bestaan. Daarmee vervalt, naar de mening van het kabinet, het bestaansrecht van de open cv en wordt voorgesteld deze fiscale kwalificatie te laten vervallen. Dit betekent dat op basis van het onderhavige voorstel iedere cv en elk daarmee vergelijkbaar buitenlands lichaam voor Nederlandse fiscale doeleinden in beginsel als transparant wordt aangemerkt, tenzij de cv of het daarmee vergelijkbare buitenlandse lichaam belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting op basis van een andere grondslag zoals de regel voor het omgekeerd hybride lichaam (zie hierna voor een nadere toelichting).

3.2 Wijzigingen in wetgeving

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) wordt op basis van dit wetsvoorstel aangepast om de kwalificatie van een cv als open cv te laten vervallen. Daarnaast geldt dat de open cv op basis van dit voorstel niet langer wordt aangemerkt als zelfstandig belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting en niet langer wordt aangemerkt als inhoudingsplichtige voor de dividend- en bronbelasting.

Voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting heeft het voorgestelde transparant worden van de cv fiscale gevolgen. Hiervoor wordt in dit voorstel voorzien in overgangsrecht. Dit wordt hierna toegelicht. Het voorgestelde beëindigen van de inhoudingsplicht van de open cv is geen belastbaar feit voor de heffing van dividend- en bronbelasting. Vanaf het moment dat de open cv als transparant wordt aangemerkt, is er voor fiscale doeleinden ook geen sprake meer van uitkeringen van de cv aan de vennoten. Het voorgestelde vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv heeft in beginsel voor wat betreft de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting (BOR) geen schending van de bezitseis of het voortzettingsvereiste tot gevolg.

Daarnaast heeft het voorgestelde vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv geen gevolgen voor de omzetbelasting. Het voorgestelde vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv leidt niet tot een levering of dienst voor de omzetbelasting.¹³ De omzetbelasting gaat uit van rechtsvormneutraliteit. Het is deze norm die onder andere meebrengt dat eenieder, natuurlijk persoon of lichaam, ongeacht de rechtsvorm, belastingplichtig kan zijn voor de omzetbelasting. Ook als gebruik wordt gemaakt van de aandelenfusiefaciliteit die in het voorgestelde overgangsrecht is opgenomen (zie hierna), leidt de inbreng van een aandeel (of een deelgerechtigdheid) in de open cv of in een andere vennootschap tegen uitreiking van aandelen door die andere vennootschap dan wel bij wijze van storting van op aandelen niet tot heffing van omzetbelasting. De voorgestelde wijziging van de fiscale kwalificatie van de open cv¹⁴ leidt op zichzelf beschouwd niet tot een verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Het voorgestelde overgangsrecht om acute heffing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting te voorkomen, kan er in bepaalde gevallen echter toe leiden dat er wel een belaste verkrijging van onroerende zaken plaatsvindt. Voor deze gevallen wordt ook een

¹³ Hetzelfde geldt voor het vervallen van de belastingplicht van andere personenvennootschappen «op aandelen», zie toelichting op de wijzigingen vennootschapsbelasting.

¹⁴ Hetzelfde geldt voor het vervallen van de belastingplicht van andere personenvennootschappen «op aandelen», zie toelichting op de voorgestelde wijzigingen van de Wet Vpb 1969.

overgangsbepaling voorgesteld voor toepassing van de overdrachtsbelasting. Het overgangsrecht wordt hierna toegelicht.

3.3 Overgangsrecht bij het vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv

3.3.1 Eindafrekening en fictieve vervreemding

Het voorgestelde transparant worden van de cv heeft gevolgen voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Door het voorgestelde vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv worden in beginsel alle open cv's met ingang van 1 januari 2025 voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant aangemerkt. Vanaf dat moment worden alle – ook de commanditaire – vennoten rechtstreeks voor hun aandeel in de resultaten van de cv in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken. Voor de beherende vennoten heeft de afschaffing van de open cv geen gevolgen voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting, omdat zij op dit moment reeds rechtstreeks in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting worden betrokken voor hun aandeel in de resultaten van de open cv.

De voorgestelde overgang van een zelfstandig belastingplichtige cv naar een transparante cv heeft civielrechtelijk geen betekenis. Het betreft uitsluitend een wijziging van de kwalificatie voor Nederlandse fiscale doeleinden. De cv als rechtsvorm houdt bij beëindiging van haar vennootschapsbelastingplicht niet op te bestaan en er is civielrechtelijk dan ook geen vermogensoverdracht of -overgang. In het voorgestelde overgangsrecht wordt daarom (bij fictie) geregeld dat – voor Nederlandse fiscale doeleinden – een open cv, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 geacht wordt zijn vermogensbestanddelen te hebben overgedragen aan de vennoten tegen de waarde in het economische verkeer. Daarnaast wordt de open cv – op hetzelfde moment – geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten. Deze overdrachts- en stakingsfictie hebben tot gevolg dat bij de open cv sprake is van een verplichte eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in de onderneming aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill (eindafrekeningswinst). Bij het bepalen van die eindafrekeningswinst komt het gedeelte dat toekomt aan de beherende vennoten in aftrek. Voor de beherende vennoten geldt immers een ongewijzigde voortzetting van hun transparante aandeel in de cv (geen eindafrekening).

De overdracht- en stakingsfictie gelden alleen voor de open cv's die met ingang van 1 januari 2025 als gevolg van dit wetsvoorstel niet langer als zelfstandig belastingplichtig worden aangemerkt voor de vennootschapsbelasting. De eindafrekeningsverplichting geldt dus niet voor een open cv die met ingang van 1 januari 2025 belastingplichtig blijft, bijvoorbeeld doordat het lichaam als een zogenaamde omgekeerd hybride lichaam¹⁵ wordt aangemerkt. Een omgekeerd hybride lichaam is een lichaam dat door de staat van vestiging als fiscaal transparant wordt beschouwd en door de staat waarin de participanten zijn gevestigd als een zelfstandig belastingplichtig lichaam voor een naar de winst geheven belasting. Dit kan zich voordoen doordat Nederland als gevolg van dit wetsvoorstel de cv als fiscaal transparant aanmerkt, terwijl de staat waarin de participanten zijn gevestigd, het lichaam als een zelfstandig belastingplichtig lichaam voor een naar de winst geheven belasting beschouwt en de kwalificatie dus niet aanpast. Sinds 1 januari 2022 worden deze zogenoemde omgekeerd hybride lichamen onder voorwaarden als binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt. In het geval dat de open cv als gevolg van dit voorstel van wet als

¹⁵ Artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969.

omgekeerd hybride lichaam als binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt, is de voorgestelde eindafrenkingsverplichting niet noodzakelijk omdat er geen sprake is van claimverlies.

Voor fiscale doeleinden geldt daarnaast dat de commanditaire vennoten na de voorgestelde afschaffing van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv niet langer een aandeel houden in die cv. De bezittingen en schulden van de transparante cv worden vanaf dat moment immers direct aan hen toegerekend naar rato van ieders gerechtigdheid. In het voorgestelde overgangsrecht is daarom geregeld dat een commanditaire vennoot van een open cv, op het moment direct voorafgaand aan de beëindiging van de belastingplicht van die cv, geacht wordt zijn aandeel in en schuldvorderingen op die cv te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer (fictieve vervreemding).

Tot slot geldt er voor belastingplichtigen (commanditaire vennoten/aanmerkelijk belanghouders en met hen verbonden personen van een open cv¹⁶) een fictieve vervreemding voor vermogensbestanddelen die zij ter beschikking hebben gesteld aan de open cv. Deze terbeschikkingstelling aan de open cv kan eindigen vanwege het transparant worden van die open cv en daarom wordt de belastingplichtige geacht het vermogensbestanddeel te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025. In voorkomende gevallen kan een andere terbeschikkingstelling in de plaats komen, bijvoorbeeld doordat het vermogensbestanddeel op 1 januari 2025 door de belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld aan een samenwerkingsverband waarvan een met de belastingplichtige verbonden persoon deel uitmaakt en daarbij belastbare winst uit onderneming of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden geniet. In het geval de terbeschikkingstelling aan de open cv wordt vervangen door een andere terbeschikkingstelling is de fictieve vervreemding niet van toepassing omdat de werkzaamheid van de belastingplichtige voortduurt.

3.3.2 Faciliteiten

Het uitgangspunt van het kabinet is dat het door middel van het bieden van fiscale faciliteiten onder bepaalde voorwaarden mogelijk is om de acute belastingheffing als direct gevolg van het voorgestelde wettelijk vervallen van de belastingplicht van de open cv zoveel mogelijk te voorkomen of uit te stellen. Uitstel van belastingheffing is alleen mogelijk indien de fiscale claim behouden blijft. Belastingheffing moet derhalve verzekerd zijn. Het voorgestelde overgangsrecht geldt voor open cv's en daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen. Daarnaast is toepassing van het voorgestelde overgangsrecht ook mogelijk voor de maatschap of vof die binnenlands belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting en als gevolg van dit voorstel van wet niet langer binnenlands belastingplichtig zijn. Een voorbeeld van een dergelijk lichaam is een maatschap «op aandelen». Dergelijke lichamen komen overigens in de praktijk nauwelijks voor.

Het voorgestelde overgangsrecht voorziet in vier faciliteiten:

- (i) doorschuiffaciliteit: de fiscale claim op de in de onderneming van de open cv aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill wordt overgenomen door de commanditaire vennoten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld;

¹⁶ Onder een met de belastingplichtige verbonden persoon worden verstaan (i) de partner van de belastingplichtige en (ii) de minderjarige kinderen van de belastingplichtige of zijn partner.

- (ii) aandelenfusie: de commanditaire vennoten kunnen de fiscale claim op hun aandeel in de open cv doorschuiven naar een (nieuwe of bestaande) houdstervennootschap;
- (iii) doorschuiffaciliteit bij terbeschikkingstellingsituaties: de commanditaire vennoten kunnen de fiscale claim op het aan de open cv ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel doorschuiven indien het vermogensbestanddeel feitelijk ongewijzigd wordt gebruikt in de onderneming waaruit de commanditaire vennoot winst uit onderneming gaat genieten;
- (iv) gespreide betaling in ten hoogste tien jaar.

Deze faciliteiten worden hierna toegelicht.

(i) Doorschuiffaciliteit

Indien alle (in Nederland dan wel in het buitenland gevestigde) commanditaire vennoten binnenlands dan wel buitenlands belastingplichtig zijn of, als gevolg van dit wetsvoorstel, buitenlands belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting, kan de belastingheffing over de eindafrekeningswinst als gevolg van de afschaffing van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv achterwege blijven. Het is daarbij van belang dat de commanditaire vennoten daadwerkelijk onderworpen zijn. Als een of meer van de commanditaire vennoten subjectief zijn vrijgesteld, kan ten aanzien van de betreffende open cv de belastingheffing over de eindafrekeningswinst dus niet achterwege blijven.

Indien de doorschuiffaciliteit wordt toegepast, treden de vennoten met betrekking tot al hetgeen in het kader van de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv aan hen wordt geacht te zijn overgedragen in de plaats van die open cv. Dit heeft onder andere tot gevolg dat de commanditaire vennoten op hun fiscale balans de vermogensbestanddelen van de cv tegen dezelfde boekwaarde opnemen (naar rato van ieders gerechtigdheid) als de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen op de balans van de open cv (op het moment onmiddellijk voor afschaffing van de belastingplicht van de open cv). Acute belastingheffing kan alleen achterwege blijven indien aan een aantal voorwaarden ter verzekering van de belastingheffing en inning op een later tijdstip wordt voldaan.

(ii) Aandelenfusie

Een commanditaire vennoot van een open cv wordt op basis van dit voorstel van wet op het moment direct voorafgaand aan de beëindiging van de belastingplicht van die cv geacht het aandeel in die cv te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer (fictieve vervreemding). Voor de vennootschapsbelastingplichtige commanditaire vennoot geldt in veel gevallen dat deze winst buiten aanmerking blijft door toepassing van de deelnemingsvrijstelling¹⁷. Indien de vennoten geen beroep kunnen doen op de deelnemingsvrijstelling (bijvoorbeeld omdat zij een aandeel van minder dan 5% houden in de vennootschappelijke gemeenschap van de cv) of omdat zij niet in Nederland gevestigd zijn (buitenlandse belastingplichtigen) geldt dat zij in beginsel dienen af te

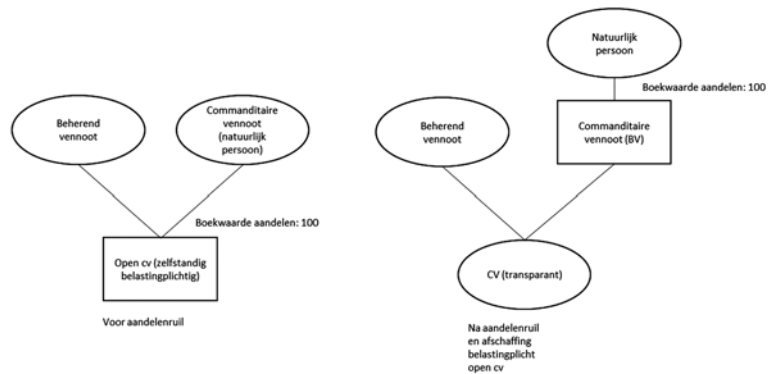
¹⁷ Met de deelnemingsvrijstelling wordt voorkomen dat winst die al eerder is belast bij een dochtermaatschappij (de open cv), nog een keer wordt belast bij de aandeelhouder (de commanditaire vennoot). Bij winsten gaat het bijvoorbeeld om ontvangen dividend en om winst bij verkoop van de aandelen in de vennootschap. Een van de voorwaarden voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling is dat de commanditaire vennoot een aandeel moet hebben in de vennootschappelijke gemeenschap van een cv en daardoor voor ten minste 5% deelt in het door die vennootschap behaalde voordeel.

rekenen over de vervreemdingswinst. Daarnaast geldt dat commanditaire vennoten die hun aandeel in de open cv in box 1 of box 2 van de inkomstenbelasting houden ook in beginsel moeten afrekenen over de vervreemdingswinst. Die vennoten kunnen gebruik maken van de voorgestelde aandelenfusie. De commanditaire vennoot kan het aandeel in de cv op de aandelen in een bestaande of nieuwe houdstervennootschap storten. Over de winst bij de vervreemding van het aandeel door de commanditaire vennoot in box 1 is geen belastingheffing verschuldigd, mits deze commanditaire vennoot het in die houdstervennootschap verkregen belang voor dezelfde waarde te boek stelt als zijn aandeel in de open cv, zodat de fiscale claim behouden blijft. Het gaat dan om de waarde van het aandeel in de open cv onmiddellijk voorafgaand aan het moment van de aandelenfusie. Daarnaast wordt bij de commanditaire vennoot voor het aanmerkelijk belang de verkrijgingsprijs van het aandeel in de cv doorgeschoven naar de in het kader van de aandelenfusie verkregen aandelen of winstbewijzen van de nieuwe houdstervennootschap zodat ook deze fiscale claim behouden blijft.

Elke commanditaire vennoot kan deze faciliteit afzonderlijk toepassen met behulp van een houdstervennootschap. Het is ook mogelijk dat de commanditaire vennoten een gezamenlijke (nieuw op te richten dan wel bestaande) houdstervennootschap gebruiken, waarin zij hun aandeel in de open cv storten tegen uitreiking van nieuwe aandelen of winstbewijzen (eventueel met bijbetaling) dan wel bij van een agiostorting. Voorwaarde daarbij is wel dat per saldo geen vermogensverschuiving naar anderen optreedt en dat bij de commanditaire vennoten met een aanmerkelijk belang na de aandelenfusie sprake blijft van een aanmerkelijk belang.

De commanditaire vennoot heeft de mogelijkheid om de aandelenfusie in 2024 te laten plaatsvinden. Dit heeft tot gevolg dat houdstervennootschap of houdstervennootschappen waarin de aandelen van de open cv zijn gestort de nieuwe commanditaire vennoot wordt respectievelijke commanditaire vennoten worden in de open cv. De fictieve vervreemding van het aandeel op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 vindt om die reden plaats op het niveau van de nieuwe commanditaire vennoot (de houdstervennootschap) respectievelijk vennoten (houdstervennootschappen) in de open cv. Indien deze vennoot of vennoten gebruik kunnen maken van de deelnemingsvrijstelling kan ook de belastingheffing over de winst achterwege blijven. Daarnaast geeft de toepassing van de aandelenruil de mogelijkheid om te herstructureren alvorens de hierboven bij (i) beschreven doorschuiffaciliteit toe te passen. In de situatie van een open cv met commanditaire vennoten (natuurlijk personen) die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting, kan immers geen rechtstreeks beroep worden gedaan op de doorschuiffaciliteit. Immers, één van de vereisten daarvoor is dat alle commanditaire vennoten onderworpen zijn vennootschapsbelasting (zonder ervan te zijn vrijgesteld). Echter, in twee stappen kan alsnog aanspraak gemaakt worden op de doorschuiffaciliteit waarbij de fiscale claim van de open cv behouden blijft. Stap 1 is dat een commanditaire vennoot (natuurlijk persoon) die belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting door middel van een (nieuwe) houdstervennootschap gebruik maakt van de aandelenfusie zoals beschreven onder (ii). Stap 2 is dat de houdstervennootschap (die in stap 1 tot commanditaire vennoot is verworven) samen met de open cv en alle commanditaire vennoten een beroep doet op de doorschuiffaciliteit. Het voorgaande wordt verduidelijkt met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 4



Een commanditaire vennoot (natuurlijk persoon) heeft een aandeel in een open cv met boekwaarde € 100. Het aandeel in de open cv vormt geen aanmerkelijk belang. De commanditaire vennoot richt gedurende het jaar 2024 een houdstervennootschap op in de vorm van een bv (houdster-bv) waarin het aandeel in de open cv tegen uitreiking van aandelen in de houdster-bv wordt gestort. Met een beroep op de in het overgangsrecht opgenomen aandelenfusie is vervreemding van het aandeel in de open cv niet belast op voorwaarde dat de commanditaire vennoot de aandelen in die houdster-bv tegen dezelfde waarde te boek stelt als dat aandeel in de cv. De houdster-bv wordt de nieuwe commanditaire vennoot van de cv. Vervolgens kan de doorschuiffaciliteit worden toegepast waardoor belastingheffing bij de open cv niet aan de orde is op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het vervallen van de open cv. De nieuwe commanditaire vennoot (bv) kan vervolgens in beginsel deelnemingsvrijstelling toepassen op de fictieve vervreemding van zijn aandeel in de open cv op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 (afschaffing zelfstandig belastingplicht open cv).

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een commanditaire vennoot die een aanmerkelijk belang heeft in de open cv de belastingheffing als gevolg van het vervallen van de belastingplicht van de open cv niet kan voorkomen door een beroep te doen op de doorschuifregeling van het zogenoemde fictief aanmerkelijk belang.¹⁸ Deze doorschuifregeling is bedoeld voor situaties waarin, bijvoorbeeld door verwatering, het aandelenbelang daalt onder de 5%-grens. Vanwege het vervallen van de gelijkstelling van de deelgerechtigdheid in een open cv met een aandeel in een vennootschap is het niet langer mogelijk dat een meer dan 5%-deelname in een cv kwalificeert als een aanmerkelijk belang. De geboden aandelenfusiefaciliteit, zoals hiervoor omschreven, kan de belastingheffing wel uitstellen, mits de fiscale claim behouden blijft.

Indien wordt gekozen voor de voorgestelde aandelenfusiefaciliteit, kan dit gevolgen hebben voor de overdrachtsbelasting. Het vervallen van de belastingplicht van de open cv en andere personenvennootschappen op aandelen, leidt, als het vermogen van het fgr onroerende zaken bevat, op zichzelf beschouwd niet tot een verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Bij de toepassing van de hierboven beschreven aandelenfusie kan dit anders zijn. Daarbij kan een commanditaire vennoot het aandeel (of de deelgerechtigdheid) in de open cv inbrengen in een andere vennootschap tegen uitreiking van aandelen door die andere vennootschap, dan wel een storting doen op de aandelen van een (houdster)vennootschap zonder dat

¹⁸ Artikel 4.40 van de Wet IB 2001.

er aandelen worden uitgereikt. Als gevolg daarvan kan de vennootschap de eigendom van onroerende zaken verkrijgen die behoren tot het vermogen van de open cv. Deze verkrijging kan wel leiden tot een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Daarnaast kan het voorkomen dat de vennootschap waarin het aandeel wordt ingebracht, kwalificeert als zogenoemde onroerendesaakrechtspersoon (OZR). De aandelen die de inbrenger verkrijgt in het kader van de aandelenfusiefaciliteit kwalificeren dan als een fictieve onroerende zaak, waarover bij verkrijging daarvan in beginsel ook overdrachtsbelasting verschuldigd is. In het overgangsrecht wordt een bepaling voorgesteld met als doel te voorkomen dat de gebruikmaking van de aandelenfusie leidt tot heffing van overdrachtsbelasting. Daarmee wordt in de meeste gevallen voorkomen dat de overdrachtsbelasting een belemmering is voor de toepassing van de aandelenfusiefaciliteit. Hiervoor gelden de volgende voorwaarden¹⁹:

1. de inbrenger moet via de aan hem uitgereikte (of reeds in bezit zijnde²⁰) aandelen een soortgelijk belang verkrijgen als hij had in het vermogen van de open cv onmiddellijk voorafgaand aan de inbreng; en
2. de inbrenger moet het door de uitgereikte (of reeds in bezit zijnde) aandelen vertegenwoordigde soortgelijke belang gedurende ten minste drie jaren na de aandelenfusie geheel behouden (aanhoudingseis). Voor deze aanhoudingseis zijn enkele uitzonderingen opgenomen.

Om aankondigingseffecten van het overgangsrecht te voorkomen, wordt het overgangsrecht niet opengesteld voor situaties waarin na bekendmaking van het wetsvoorstel op 19 september 2023, 15:15 uur de open cv tot stand is gekomen. Met het aankondigingseffect wordt bedoeld dat de doelgroep (op ongewenste wijze) kan anticiperen op naderende regelgeving. Daarom geldt het overgangsrecht niet voor zover commanditaire vennoten na bekendmaking van het wetsvoorstel zijn toetreden tot een open cv en onroerende zaken inbrengen. Deze beperkingen moeten voorkomen dat bijvoorbeeld de inbreng in een open cv slechts als tussenstap kan fungeren om de economische eigendom van de onroerende goederen zonder heffing van overdrachtsbelasting in te kunnen brengen in een bv. Open cv's die na bekendmaking van het wetsvoorstel zijn opgericht en commanditaire vennoten die na bekendmaking van het wetsvoorstel zijn toegetreden en onroerende zaken hebben ingebracht kunnen voldoende rekening houden met de gevolgen van het wetsvoorstel en kunnen dit meewegen in die beslissing(en). Open cv's die reeds vóór bekendmaking van het wetsvoorstel zijn opgericht en deelgerechtigden die vóór bekendmaking van het wetsvoorstel zijn toegetreden kunnen in mindere mate anticiperen.

Het overgangsrecht voor de overdrachtsbelasting is beperkter dan de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Zo geldt voor de toepassing van het overgangsrecht van de overdrachtsbelasting dat de inbrenger een soortgelijk belang moet houden in de verkrijgende vennootschap als hij had in het vermogen van de open cv op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de inbreng. Ook geldt het overgangsrecht niet in de situatie dat de inbrenger het bewijs van deelgerechtigdheid in die open cv inbrengt in een vennootschap tegen uitreiking van winstbewijzen door die vennootschap. Winstbewijzen zijn vormvrij en leiden niet per definitie tot een verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Ook zou dit leiden tot een ongewenste afwijking van

¹⁹ Derhalve in aanvulling op de voorwaarden die gelden voor de in het wetsvoorstel opgenomen aandelenfusiefaciliteit.

²⁰ Indien agio wordt gestort op het kapitaal in een vennootschap.

de reeds bestaande ondernemersfaciliteiten in de overdrachtsbelasting, zoals de juridische fusie of interne reorganisatievrijstelling. Het is daarom niet noodzakelijk of opportuun om het overgangsrecht voor de overdrachtsbelasting daarop van toepassing te laten zijn. Voor de toepassing van dit voorgestelde overgangsrecht geldt, net als voor andere vrijstellingen in de overdrachtsbelasting, dat met betrekking tot deze verkrijgingen aangifte moet worden gedaan. Dit geeft de Belastingdienst inzicht in het gebruik van het overgangsrecht en is noodzakelijk om mogelijk oneigenlijk gebruik van het overgangsrecht te voorkomen. Voor toepassing van deze tijdelijke vrijstelling in verband met de aanpassing van de open cv zal een bijzondere aangifteplicht gelden om de toepassing van de tijdelijke vrijstelling nog beter te kunnen monitoren. De maatregel zal niet leiden tot aanpassing van het elektronische aangiftebericht van de Belastingdienst en het notariaat. Aangezien de verkrijging van economische eigendom in veel gevallen niet voortvloeit uit het passeren van een notariële akte, zal de verkrijger in die gevallen moeten verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte en aangifte moeten doen door middel van het verstrekte biljet.

Het onderhavige voorstel van wet kan gevolgen hebben voor de toepassing van de BOR. Van een bedrijfsopvolging is, kort gezegd, sprake in geval van een verkrijging van ondernemingsvermogen van een erflater of schenker die voldoet aan de bezitstermijn en als de verkrijger voldoet aan de voortzettingstermijn. Een commanditaire vennoot in een open cv wordt onder het huidige recht aangemerkt als een aandeelhouder. Indien de commanditaire vennoot een aanmerkelijk belang heeft in een open cv, kwalificeert hij onder voorwaarden voor de BOR. Dit wordt beoordeeld vanuit de voorwaarden die gelden voor een aanmerkelijkbelanghouder. Indien deze commanditaire vennoot na inwerkingtreding van dit voorstel van wet (1 januari 2024) en vóór 1 januari 2025 gebruik maakt van de onder aandelenfusiefaciliteit, heeft hij nog steeds een aanmerkelijk belang dat onder voorwaarden kwalificeert voor de BOR. Maakt hij geen gebruik van de aandelenfusiefaciliteit, dan heeft hij niet langer een aanmerkelijk belang, maar een medegerechtigdheid in het vermogen van een onderneming. Een medegerechtigdheid vormt alleen ondernemingsvermogen voor de BOR indien deze medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting vormt van een eerder voor rekening van de schenker of erflater gedreven onderneming voor de inkomstenbelasting en die medegerechtigdheid wordt verkregen door een persoon die reeds beherend vennoot is van de onderneming waarop de medegerechtigdheid betrekking heeft, dan wel enig aandeelhouder is van een vennootschap die reeds een zodanig beherend vennoot is. Voor het geval een lichaam de medegerechtigdheid bezit, gelden soortgelijke voorwaarden. Een commanditaire vennoot in een open cv heeft met deze «omzettingsvoorwaarden» geen rekening kunnen houden. Het bij hem wijzigen van de status van aanmerkelijkbelanghouder naar medegerechtigde maakt dat in beginsel voor de BOR kwalificerend vermogen verwordt tot niet-kwalificerend vermogen. Een medegerechtigdheid wordt in principe niet als ondernemingsvermogen voor de BOR aangemerkt, omdat niet is voldaan aan het vereiste van rechtstreekse voortzetting. Naar het oordeel van het kabinet is het wenselijk om voor deze situatie overgangsrecht te treffen.

Dit overgangsrecht houdt in dat de voorwaarde voor de BOR dat een medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting vormt van een eerder door de erflater of schenker gedreven onderneming voor de inkomstenbelasting, niet zal gelden voor de medegerechtigdheid van een erflater of schenker die ontstaat door de inwerkingtreding per 1 januari 2025 van de voorgestelde kwalificatiewijzigingsbepalingen in dit voorstel van wet. Dit geldt voor een medegerechtigdheid die gehouden wordt door een lichaam waarin de schenker of erflater een indirect aanmerkelijk belang

houdt op overeenkomstige wijze. Daarnaast is er, zowel voor de situatie waarin gebruik wordt gemaakt van de aandelenfusiefaciliteit als voor de situatie dat daar geen gebruik van wordt gemaakt overgangsrecht voor de bezitser en het voortzettingsvereiste van de BOR opgenomen.

(iii) Doorschuiffaciliteit bij terbeschikkingstellingsituaties

De vermogensbestanddelen die een commanditaire vennoot (natuurlijk persoon) ter beschikking stelt aan een open cv, worden geacht te zijn vervreemd door die commanditaire vennoot indien die vermogensbestanddelen op 1 januari 2025 niet langer ter beschikking worden gesteld door die commanditaire vennoot. De mogelijkheid wordt geboden om belastingheffing over de met die fictieve vervreemding behaalde stakingswinst niet in aanmerking te nemen, als de commanditaire vennoot na het transparant worden van de open cv winst uit onderneming gaat genieten. Dit is het geval als de cv een materiële onderneming drijft. Om de fiscale claim over eventuele stille reserves, egalisatiereserves en voorzieningen te behouden, wordt de boekwaarde van de eerder ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen doorgeschoven naar de onderneming waaruit de commanditaire vennoot voortaan winst uit onderneming geniet en wordt degene naar wie de egalisatiereserve of voorziening is overgegaan, geacht in de plaats te zijn getreden van degene die de reserve of voorziening heeft gevormd.

Indien de commanditaire vennoot vermogen ter beschikking stelt aan de open cv en de schuldvordering heeft afgewaardeerd ten laste van het resultaat uit overige werkzaamheden, dan kan onder omstandigheden sprake zijn van een zogenoemde opwaarderingsreserve. Een opwaarderingsreserve wordt gevormd indien de afgewaardeerde schuldvordering (a) door de schuldenaar is voldaan door uitgifte van aandelen of winstbewijzen, (b) de vordering bij de schuldenaar gaat functioneren als eigen vermogen zonder de uitgifte van aandelen of winstbewijzen en (c) als de vordering geheel of gedeeltelijk wordt prijsgegeven. In de situatie waarin een commanditaire vennoot geen gebruik maakt van de aandelenfusiefaciliteit heeft de commanditaire vennoot niet langer een aanmerkelijk belang. Direct voorafgaand aan het niet meer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang, valt de opwaarderingsreserve belast vrij als resultaat uit overige werkzaamheden voor zover de waarde in het economische verkeer van de aandelen of winstbewijzen in de open cv is gestegen ten opzichte van de waarde in het economische verkeer ten tijde van de vorming van de opwaarderingsreserve. Indien daarna nog een bedrag aan opwaarderingsreserve resteert, vervalt dat restant zonder dat dit tot een toevoeging aan het resultaat uit overige werkzaamheden leidt.

(iv) Gespreide betaling in ten hoogste tien jaar

In de situatie waarin het voor de open cv niet mogelijk is om gebruik te maken van de doorschuiffaciliteit wordt de open cv geconfronteerd met acute belastingheffing. De open cv heeft deze belastingheffing niet kunnen voorzien en heeft mogelijk niet de financiële middelen om deze belastingschuld in één keer te betalen. Wanneer de open cv aannemelijk maakt dat géén gebruik kan worden gemaakt van de doorschuiffaciliteit wordt, onder voorwaarden, de mogelijkheid geboden om deze belastingheffing gespreid te betalen over een periode van ten hoogste tien jaar. Gedurende deze periode wordt géén invorderingsrente in rekening gebracht. Het staat de open cv uiteraard vrij om geen gebruik te maken van deze uitstelfaciliteit en de belastingschuld binnen de reguliere betalingstermijn wel in één keer te voldoen.

4. Bestaande vaststellingsovereenkomsten

In een vaststellingsovereenkomst wordt als beëindigingsgrond opgenomen «Deze overeenkomst eindigt bij relevante wetswijziging: zodra de wet in werking is getreden en een eventueel overgangsregime niet (meer) van toepassing is». De inwerkingtreding van deze wet valt onder de voornoemde beëindigingsgrond. Een vaststellingsovereenkomst ziet in de regel ook op andere onderwerpen die niet door dit wetsvoorstel worden geraakt. Het kabinet is van mening dat als in de vaststellingsovereenkomst tevens zekerheid vooraf is gegeven op andere fiscale aspecten de vaststellingsovereenkomst voor die aspecten in stand blijft. Het is niet nodig om daar schriftelijk om te verzoeken.

5. Budgettaire aspecten

Tabel 1: Budgettaire effecten wetsvoorstel «+» = saldoverbeterend/lastenverzwarend

(Bedragen in mln euro, prijzen 2024)	2024	2025	2026	Struc
Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	0	0	0	0

De in het wetsvoorstel voorgestelde aanvullende kwalificatiemethoden van buitenlandse rechtsvormen leiden naar verwachting slechts in een gering aantal zeer specifieke gevallen tot een wijziging van de kwalificatie van voor Nederlandse fiscale doeleinden transparant naar niet-transparant of omgekeerd. Om die reden is sprake van een verwaarloosbaar budgettair effect. Daarbij geldt dat na het laten vervallen van de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv, de resultaten van de open cv worden toegerekend aan de vennoten naar rato van ieders gerechtigdheid. Het is de verwachting dat de belastingdruk in de open cv – gemiddeld gezien – even hoog is als bij de vennoten. Mede daarom heeft het voorstel van wet geen budgettair effect. Verder zijn er diverse overgangsbepalingen zodat er ook bij ingang van het wetsvoorstel geen additionele heffing verwacht wordt.

6. EU-aspecten

Op de Europeesrechtelijke vragen die tijdens de internetconsultatie naar voren kwamen, wordt hierna ingegaan in paragraaf 11 «Advies en consultatie». Voor het overige zijn er geen EU-aspecten.

7. Doenvermogen

De verwachting is dat de personen en bedrijven die in aanraking komen met het voorstel een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, danwel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben, waardoor doenlijkheid naar verwachting geen aandachtspunt zal zijn.

8. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat er naar verwachting geen noemenswaardige gevolgen voor de regeldruk zullen zijn.

9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets²¹. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Deze kosten zijn ook opgenomen in de uitvoeringstoets in de bijlage. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

Tabel 2: Uitvoeringskosten in € x 1.000

Maatregel	2023	2024	2025	2026	2027	2028	Struc.
Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid							
rechtsvormen	420	5.220	3.510	2.640	2.180	1.800	1.150

10. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie

Het voorstel van wet heeft als doel het voorkomen van verschillen in de kwalificatie van lichamen in internationaal verband. Daarmee wordt de oorzaak van hybride mismatches aangepakt. De in dit voorstel voorgestelde maatregelen pakken de oorzaak van het probleem aan. Daarmee is dit voorstel van wet doeltreffend en doelmatig. In monitoring en evaluatie van dit voorstel van wet is dan ook niet voorzien.

11. Advies en Consultatie

Op de internetconsultatie van dit voorstel van wet, die liep van 29 maart 2021 tot en met 26 april 2021, zijn in totaal 36 reacties binnengekomen.²² De volgende organisaties en burgers hebben gereageerd en ingestemd met openbaarmaking van de reactie²³:

- Van Campen Liem (mr. drs. P. Boonstra)
- APG en PGGM Vermogensbeheer (L.J. Luijks)
- Dentons Europe LLP (mr. M.L. Veldhuijzen)
- Jones Day Amsterdam (mr. A.R.T. van IJlzinga Veenstra)
- de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) (drs. R.A. van der Jagt)
- Govers Accountants/Adviseurs (mr. drs. B. Pijnaker)
- WTS World Tax Service B.V. (mr. D.J.C.H. Pouw)
- DUFAS (I. Van de Looij)
- A. Lam
- Houthoff (mr. C. Presilli)
- Van Lanschot Kempen (mr. J. Kroonenberg)
- Actan Adviseurs & Accountants (mr. P.M. Pipping – van der Storm)
- Flynth adviseurs en accountants B.V. (drs. E. Schregardus)
- IVBN – Vereniging van Institutionele Beleggers in Vastgoed Nederland
- Zantboer & Partners / DRV Accountants & Adviseurs (mr. D.M. Vermeer)
- Nexia Nederland (mr. L.M.J. Sangster)
- Register Belastingadviseurs (Register Belastingadviseurs)
- Financial Boardroom Amsterdam (mr. J.P.D. Viergever)
- Tilburg University (prof. dr. A.J.A. Stevens)

²¹ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

²² Eén van de reacties is niet openbaar.

²³ Zie ook: <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalkwalificatiebeleidrechtsoormen>

- Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen (NVP) (MSc. F.S.A. Zwart)
- Redactie Vakstudie Nieuws (mr. R.T. van Beurden)
- Herreveld Van Sprundel & Partners B.V. (mr. D.E. van Sprundel)
- ABAB Belastingadviseurs BV (mr. R.H.B.W. Gall)
- Nettek belastingadviseurs (M. Visser)
- Verhoeven Ruesink Daniel Belastingadviseurs (drs. MSc MBV RA RV D.W. Ruesink)
- Tekz Belastingadviseurs (drs. M.A. Wiebes en mw. J.W.B. Duiven-voorde)
- OFGR en familiefonds (drs. ing. S.A.T. Pompstra)
- EJP Belastingadviseurs BV (mr. S. van der Heijden)
- drs. P.A.C. Burgman
- mr. dr. M.P.A. Spanjers

Naar aanleiding van deze reacties is de voorgestelde wettekst op een aantal punten aangepast en is de memorie van toelichting op een aantal punten verduidelijkt. Ook is er na afloop van de consultatie nog gesproken met de NOB en de NVP. Deze gesprekken hebben geleid tot enige aanpassingen. Hieronder zijn de belangrijkste aanpassingen en verduidelijkingen, per categorie, nader toegelicht.

Reikwijdte en inwerkingtredingsdatum

In verschillende reacties wordt gevraagd om de oorspronkelijk beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2022 voor de voorgestelde maatregelen van dit wetsvoorstel uit te stellen, gezien de mogelijk vergaande gevolgen voor bestaande structuren met open cv's en fgr's. Hier is gehoor aan gegeven. In de brief van 1 juli 2021²⁴ heeft de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst de Tweede Kamer geïnformeerd over het voornemen om het aanpassen van de definitie van het fgr in de vennootschapsbelasting geen onderdeel uit te laten maken van het voorstel van wet Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen. De nieuwe definitie van het fgr is opgenomen in het voorstel van wet Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling. In de reacties op de internetconsultatie van dit wetsvoorstel, die liep van 8 maart 2023 tot en met 5 april 2023, werd gevraagd om belastingplichtigen voldoende ruimte te geven om de beoogde herstructureringen door te voeren. Om die reden heeft het kabinet besloten het overgangsrecht (met doorschuif faciliteiten) dat in beide wetsvoorstellen is opgenomen, geldt voor het jaar 2024 en dat de wijziging van de materiële bepalingen, zoals de wijziging van de definitie van het fgr en het afschaffen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv, geldt met ingang van 1 januari 2025. Naar aanleiding van deze aanpassing heeft de NOB gewezen op de gevolgen van het uitstellen van de afschaffing van de zelfstandige belastingplicht van de open cv voor de toepassing van de conditionele bronheffing op dividenden die per 1 januari 2024 in werking zal treden in een voorkomend geval.

Kwalificatie (buitenlandse) rechtsvormen: rechtsvormvergelijkingsmethode

De NOB stelt voor te verduidelijken dat een maatschap «op aandelen» of een vof «op aandelen» die onder toepassing van het arrest van 24 november 1976²⁵ onderworpen zijn aan de heffing van vennootschapsbelasting, niet langer vennootschapsbelastingplichtig zijn. Het voorstel van wet is op dit punt aangepast door de zinsnede «en andere vennoot-

²⁴ Kamerstukken II 2020/21, 32 545, nr. 136.

²⁵ Hoge Raad 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276.

schappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» die is opgenomen in de bepaling waarin de binnenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is opgenomen, te laten vervallen. Daarnaast wordt het overgangsrecht dat bij het vervallen van de open cv wordt voorgesteld, van overeenkomstige toepassing verklaard voor genoemde personenvennootschappen die als gevolg van het onderhavige voorstel van wet niet langer vennootschapsbelastingplichtig zijn. Met het schrappen van genoemde zinsnede verdwijnt een in de voornoemde jurisprudentie gebruikt aanknopingspunt voor de rechtsvormvergelijkingsmethode. In het onderhavige voorstel van wet wordt daarom voorgesteld om de rechtsvormvergelijkingsmethode in zowel de vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting, dividendbelasting als de bronbelasting expliciet te verankeren. In lagere regelgeving zullen kaders worden gegeven voor de beoordeling wanneer sprake is van een vergelijkbare rechtsvorm.

Van de gelegenheid wordt gebruik gemaakt om, mede naar aanleiding van het verzoek van meerdere belanghebbenden, de inconsistentie tussen de binnenlandse en de buitenlandse belastingplicht in de vennootschapsbelasting te beëindigen en om de toerekening bij fiscale transparantie wettelijk vast te leggen.

Kwalificatie (buitenlandse) rechtsvormen: twee aanvullende methoden

In het consultatiedocument werd voorgesteld om in geval van een naar buitenlands recht opgericht lichaam met een niet-vergelijkbare rechtsvorm voor de toepassing van de Nederlandse belastingheffing de kwalificatie van de staat van oprichting te volgen (de symmetrische methode). Naar aanleiding van verschillende reacties wordt dit aangepast en wordt in beginsel aangesloten bij de zelfstandige belastingplicht in een staat die het lichaam als inwoner behandelt. Indien een niet in Nederland gevestigd en niet-vergelijkbaar buitenlands lichaam niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting op grond van de hiervoor genoemde regel, wordt het lichaam als transparant gekwalificeerd.

De NOB heeft aangegeven dat naar haar mening de categorie van naar buitenlands recht opgerichte lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm de nodige onduidelijkheden oplevert. Zo is slechts in de vennootschapsbelasting geregeld dat dergelijke lichamen in voorkomende gevallen niet-transparant zijn. Niet-transparante lichamen zijn doorgaans belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Voor transparante lichamen geldt dat niet het lichaam zelf, maar doorgaans de participanten in het lichaam belastingplichtig zijn. Die participanten kunnen belastingplichtig zijn voor de inkomsten- of de vennootschapsbelasting. De kwalificatieregels voor transparante lichamen zijn derhalve van belang voor zowel de inkomsten- als vennootschapsbelasting. Naar het voorbeeld van de winstbepalingsregels is daarom gekozen om de regels neer te leggen in de inkomstenbelasting en van overeenkomstige toepassing te verklaren op de vennootschapsbelasting.

Zowel de NOB als de auteurs van een WFR-artikel²⁶ merken op dat in de geconsulteerde versie van het voorstel zowel de vaste methode als de symmetrische methode niet gelden voor de dividendbelasting en de bronbelasting. Door het niet toepassen van de vaste methode zou een in Nederland gevestigd buitenlands lichaam dat voor de vennootschapsbelasting als binnenlands belastingplichtig wordt aangemerkt (en dus niet-transparant), niet als inhoudingsplichtig worden aangemerkt voor de

²⁶ G.K. Fibbe en A.J.A. Stevens, «Consultatie aangepast classificatiekader: op weg naar de symmetrische benadering?», WFR 2021/113.

dividendbelasting en de bronbelasting. Ook bij toepassing van de symmetrische methode zouden verschillen kunnen ontstaan tussen de kwalificatie voor de vennootschapsbelasting aan de ene kant en de dividendbelasting en bronbelasting aan de andere kant bij een naar buitenlands recht opgericht en in het buitenland gevestigd lichaam dat een belang heeft in een in Nederland gevestigd lichaam. Beide situaties zijn onwenselijk. Dit wetsvoorstel voorziet om die reden tevens in een codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode en introductie van de aanvullende kwalificatiemethoden in de dividend- en bronbelasting.

Hoewel deze aanvullingen in enkele situaties zullen voorkómen dat sprake zal zijn van een hybridemismatch, is niet uitgesloten dat dergelijke mismatches zich kunnen blijven voordoen. Daarom zullen de hybridebepalingen die in de dividendbelasting en de bronbelasting zijn opgenomen hun belang behouden.

Vervallen zelfstandige vennootschapsbelastingplicht open cv

Om te voorkómen dat een aangifteplicht voor buitenlandse investeerders ontstaat als gevolg van het voorstel om de belastingplicht van de open cv voor de vennootschapsbelasting te laten vervallen, stelt de NVP voor dat het voor een in het buitenland gevestigde cv-achtige mogelijk wordt om als buitenlands belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting te worden aangemerkt. Hiermee wordt fiscale transparantie voor die cv-achtige alsnog voorkomen. Dit voorstel van de NVP is niet overgenomen omdat het strijdig is met het doel van het onderhavige voorstel van wet. Wel wordt het door de NVP beschreven gevolg – dat het voorstel van wet in bepaalde situaties kan leiden tot een groot aantal extra aangiften – onderschreven. Om zowel voor de betreffende belastingplichtigen als voor de Belastingdienst een verhoging van administratieve lasten te beperken, kan de inspecteur op grond van een bepaling in de AWR²⁷ met instemming van de betrokken belastingplichtigen de belastingschuld op een doelmatige wijze formaliseren. Hierbij kan worden gedacht aan het opleggen van een belastingaanslag bij de in het buitenland gevestigde cv-achtige om de volledige belastingschuld van alle betrokken belastingplichtigen vast te stellen. Een aanvullende belangrijke voorwaarde hierbij is wel dat deze formalisering niet leidt tot een lagere belastingschuld dan zonder deze wijze van formaliseren.

Enkele belanghebbenden vragen wat de gevolgen zijn van het laten vervallen van de belastingplicht van de open cv waarbij tevens de kwalificatie als inhoudingsplichtige wordt beëindigd voor de dividend- en bronbelasting. Hierbij wordt bevestigd dat dit niet leidt tot heffing van dividend- of bronbelasting. Dit geldt ook voor uitkeringen die na de voorgestelde wetswijzigingen plaatsvinden, maar voortkomen uit de periode dat de open cv nog als inhoudingsplichtige qualificeerde. Tot slot kan worden bevestigd dat de (fictieve) overgang van de vermogensbestanddelen van de open cv bij toepassing van het voorgestelde overgangsrecht geen gevolgen heeft voor de dividendbelasting en de bronbelasting.

Overgangsrecht bij het vervallen van de open cv

Op verzoek van enkele belanghebbenden (NOB, Redactie Vakstudie Nieuws en Flynth adviseurs en accountants B.V.) wordt hierbij bevestigd dat voor de beherende vennoot, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv, geen sprake is van een verplichte afrekening ingevolge het voorgestelde

²⁷ Artikel 64 AWR.

overgangsrecht (fictieve vervreemding). Ingevolge de voorgenomen wetswijziging verandert er immers niets voor de beheerende vennoot, aangezien deze naar huidig recht reeds rechtstreeks in de belastingheffing wordt betrokken voor zijn aandeel in de winst van de open cv.

Redactie Vakstudie Nieuws (V-N) vraagt aandacht voor stapelstructuren (structuren waarin een open cv deelneemt in een open cv) en de fictieve vervreemding ingevolge het voorgestelde overgangsrecht. Voor mogelijk voorkomende stapelstructuren met open cv's wordt niet voorzien in overgangsrecht. Hierbij wordt (op verzoek van V-N) bevestigd dat bij genoemde stapelstructuren de fictieve vervreemding op elk niveau wordt toegepast en dat wordt gestart bij het onderste niveau.

Op de vraag van de NOB of het voorgestelde overgangsrecht ook geldt voor de andere (buitenlandse) personenvennootschappen «op aandelen» en de participanten daarin, wordt gemeld dat het overgangsrecht dat wordt voorgesteld ten behoeve van de beëindiging van de belastingplicht van de open cv mutatis mutandis tevens van toepassing wordt voor genoemde andere (buitenlandse) personenvennootschappen en de participanten daarin. Hiervoor is een nieuwe bepaling in het voorgestelde overgangsrecht opgenomen. Op verzoek van de NOB wordt hierbij verduidelijkt dat de voor (de participanten van) de open cv voorgestelde fictieve vervreemdingsficties ook gelden voor in het buitenland gevestigde open cv's (en vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen) die in Nederland belastbare winst genieten.

De vraag van de NOB of de bij de open cv aanwezige opwaarderingsreserve inzake de omzetting van een afgewaardeerde vordering²⁸ dient vrij te vallen als gevolg van de fictieve vervreemding wordt bevestigend beantwoord. Indien aan de voorwaarden wordt voldaan, is hierop de voorgestelde doorschuiffaciliteit van toepassing.

De NOB heeft verzocht te bevestigen dat een herinvesteringsreserve en een herinvesteringsvoornemen van een open cv over kunnen gaan op de commanditaire vennoten in die cv. Indien de open cv een herinvesteringsreserve heeft gevormd, gaat deze bij gebruikmaking van de voorgestelde doorschuiffaciliteit over op de commanditaire vennoten. Voor wat betreft een herinvesteringsvoornemen mag zowel een voornemen bij de open cv als een voornemen bij de betreffende commanditaire vennoot in aanmerking worden genomen.

De NOB merkte op dat er een discrepantie bestaat tussen de voorgestelde wettekst en de toelichting van het voorgestelde overgangsrecht en heeft verzocht de wettekst hierop aan te passen. In de toelichting staat vermeld dat «(...) de commanditaire vennoten gezamenlijk een houdstervennootschap oprichten (...)», terwijl de wettekst vereist dat een commanditaire vennoot alle aandelen dient te verwerven. De commanditaire vennoten kunnen onder voorwaarden zowel gebruikmaken van een persoonlijke houdstervennootschap als een gezamenlijke houdstervennootschap. De voorgestelde wettekst en toelichting zijn hierop aangepast. Daarnaast wordt bevestigd dat de in het overgangsrecht voorgestelde aandelenfusie niet beperkt hoeft te zijn tot de inbreng in een nieuw opgerichte houdstervennootschap. Ook is het onder voorwaarden mogelijk het belang in te brengen in een bestaande houdstervennootschap. Dit is verduidelijkt in de toelichting.

²⁸ Ex artikel 13ba Wet Vpb 1969.

Op verzoek van de NOB wordt hierbij bevestigd dat de voorgestelde aandelenfusiefaciliteit een zelfstandige faciliteit is, waarbij de voorwaarden van artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) niet van toepassing zijn. De toelichting is hierop aangepast.

De NOB heeft verzocht om duidelijkheid te verschaffen over de duur van het uitstel van betaling, nu de wettekst uit het consultatiedocument spreekt over de duur van ten hoogste 10 jaar en de toelichting over 10 jaar. De toelichting is aangepast conform de wettekst. Tevens heeft de NOB gevraagd of er mag worden gekozen voor de faciliteit voor uitstel van betaling in plaats van de andere geboden faciliteiten (doorschuiffaciliteit en aandelenruil). Er kan echter slechts gebruik worden gemaakt van deze mogelijkheid van gespreide betaling indien er geen beroep op de doorschuiffaciliteit mogelijk is. Dit punt is verduidelijkt in de toelichting.

De NOB heeft verzocht om overgangsrecht in de situatie dat bij de beëindiging van de belastingplicht van de open cv er samenloop is met omgekeerde hybride lichamen. In het onderhavige voorstel van wet wordt hier rekening mee gehouden door open cv's die op 1 januari 2025 als omgekeerd hybride lichaam worden aangemerkt uit te sluiten voor de fictieve eindafrekeningsverplichting.

De NOB merkte terecht op dat vanaf de inwerkingtreding van onderhavig wetsvoorstel de open cv niet langer kwalificeert als een toegelaten verzekeraar voor de aanspraak ingevolge een pensioenregeling in eigen beheer of de aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting. Dit leidt er in beginsel toe dat de aanspraak ingevolge een pensioenregeling in eigen beheer of de aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting, verzekerd bij een open cv, op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964)²⁹ fiscaal onzuiver wordt met als gevolg belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van die aanspraak vermeerderd met 20 procent revisierente. Het kabinet acht dit onwenselijk. Er is dan ook een doorschuiffaciliteit gecreëerd waarmee de aanspraak ingevolge een pensioenregeling in eigen beheer of de aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting fiscaal geruisloos kan worden overgedragen naar een toegelaten verzekeraar. De overdracht kan op grond van het voorgestelde overgangsrecht plaatsvinden tegen fiscale boekwaarden. Wel dient de pensioen-/oudedagsvoorziening tegen de waarde in het economische verkeer te worden overgedragen. Het verschil tussen deze waarden leidt echter, gelet op het voorgestelde overgangsrecht, niet tot belastbare winst. Uit aangiftegegevens van de Belastingdienst volgt dat het om een zeer beperkt aantal open cv's gaat waar een aanspraak ingevolge een pensioenverplichting in eigen beheer of een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting op de balans staat. Uiteraard neemt dat niet weg dat een doorschuiffaciliteit voor deze situaties wel geboden is. Hiertoe is een bepaling in dit voorstel van wet opgenomen.

EU-rechtelijke aspecten

In een aantal reacties is aandacht gevraagd voor verenigbaarheid van het EU-recht met de gekozen kwalificatiemethoden, het beperkte toepassingsbereik van de doorschuiffaciliteit in het overgangsrecht indien alle vennoten gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie of een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EU- of EER-lidstaat) en het teloorgaan van de verrekenbaarheid van verliezen. Ook wordt gevraagd naar de positie van de open cv in de Moeder-dochterrichtlijn als de belastingplicht van de open cv eindigt.

²⁹ Artikel 19b Wet LB 1964.

Ten aanzien van de kwalificatiemethoden kan worden opgemerkt dat deze, in het licht van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *Columbus Container Services*, verenigbaar zijn met het EU-recht. De fiscale autonomie van de lidstaten houdt in dat deze vrij zijn om te bepalen onder welke voorwaarden en op welk niveau de verschillende vestigingsvormen van nationale vennootschappen die in het buitenland opereren zullen worden belast, mits deze vestigingsvormen daardoor niet worden gediscrimineerd ten opzichte van vergelijkbare nationale vestigingen.³⁰ De hoofdregel bij de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen, de rechtsvormvergelijkingsmethode, incorporeert de essentie van het verbod op discriminatie door aan te sluiten bij de vergelijkbare binnenlandse rechtsvormen, terwijl de aanvullende kwalificatiemethoden beperkt zijn tot juist die situaties waarin geen vergelijkbare binnenlandse rechtsvorm voorhanden is.

Ten aanzien van het beperkte toepassingsbereik van de voorgestelde doorschuiffaciliteit kan het volgende worden opgemerkt. Omdat de faciliteit in het consultatievoorstel slechts open stond voor situaties waarin alle commanditaire vennoten in de EU of de EER gevestigd zijn, wordt in verschillende reacties gevraagd naar de mogelijke strijdigheid met het vrij verkeer van kapitaal dat ook voor derde landen geldt. Ook wordt opgemerkt dat deze inperking onnodig lijkt in situaties waarbij een vaste inrichting in Nederland achterblijft. De constatering dat bij gebruikmaking van de voorgestelde doorschuiffaciliteit de stille reserves in een vaste inrichting in Nederland achterblijven, is correct. Juist omdat sprake zal zijn van een vaste inrichting, is het toegestaan om de voorgestelde doorschuiffaciliteit te beperken tot vennoten die in een EU- of EER-lidstaat gevestigd zijn, blijkens het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak *Stahlwerk Ergste Westig*.³¹ Beleidsmatig is het echter niet wenselijk om de voorgestelde doorschuiffaciliteit te beperken tot situaties waarin een open cv en haar vennoten in een EU- of EER-lidstaat zijn gevestigd, juist nu ook aan de voorwaarde dat het heffingsrecht verzekerd dient te zijn kan worden voldaan indien de open cv en de commanditaire vennoten niet in een EU- of EER-lidstaat gevestigd zijn. Daarom is op dit punt het voorstel van wet heroverwogen en wordt voorgesteld om de genoemde beperking in de doorschuiffaciliteit te laten vervallen. Tevens wordt voorgesteld om genoemde beperking voor commanditaire vennoten te laten vervallen in de voorgestelde faciliteit van aandelenruil.

Voor wat betreft het niet langer voorwaarts kunnen verrekenen van de verliezen van bijvoorbeeld een naar buitenlands recht opgerichte en aldaar gevestigde open cv-achtige na beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht wordt opgemerkt dat er geen Unierechtelijk beginsel bestaat dat voorschrijft dat verliezen altijd ergens aftrekbaar moeten zijn. Het voorstel van wet maakt op dit punt geen enkel onderscheid naar de vestigingsplaats van de vennoten van genoemde lichamen. Van een schending van enige verkeersvrijheid kan dan ook geen sprake zijn.

Met betrekking tot de vermelding van de open cv als belastingplichtige in de Moeder-dochterrichtlijn³² wordt hierbij opgemerkt dat, indien het onderhavige voorstel van wet wordt aanvaard, Nederland de Europese Commissie zal verzoeken om de open cv als belastingplichtige uit de

³⁰ HvJ EU 6 december 2007, zaak C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, punt 53.

³¹ Beschikking van het HvJ EU van 6 november 2007 in de zaak C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*, ECLI:EU:C:2007:651, punt 13–16.

³² Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2011, L 345).

bijlagen van zowel de Moeder-dochterrichtlijn, de fusierichtlijn³³ als de rente- en royalty-richtlijn³⁴ te verwijderen.

Formeelrechtelijke aspecten

De NOB heeft verzocht aan te geven of fictieve overdrachten als bedoeld in het geconsulteerde voorstel³⁵ kunnen kwalificeren als grensoverschrijdende constructies in de zin van Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 (DAC6). Fictieve overdrachten kunnen onder omstandigheden kwalificeren als grensoverschrijdende constructies. Bevestigd kan worden dat een overdracht op basis van de ficties in het voorstel van wet waarbij de participanten in de open cv en de open cv zelf niet actief zijn betrokken, bij gebrek aan deelnemers in verschillende landen, niet kwalificeert als grensoverschrijdende constructie voor de DAC6-meldingsplicht. Dit is echter anders indien gebruik wordt gemaakt van de doorschuiffaciliteit van het voorstel. Om gebruik te maken van de voorgestelde doorschuiffaciliteit dient een gezamenlijk verzoek van de cv en de commanditaire vennoten te worden gedaan. Een dergelijk verzoek resulteert in actieve betrokkenheid van de open cv en de commanditaire vennoten bij de constructie, waardoor de cv en de commanditaire vennoten deelnemers aan de constructie worden. Indien de deelnemers in twee of meer verschillende landen zijn gevestigd, is sprake van een grensoverschrijdende constructie. Of een grensoverschrijdende constructie daadwerkelijk gemeld dient te worden, hangt af van de vraag of de specifieke constructie onder één van de wezenskenmerken gekwalificeerd kan worden en of, indien van toepassing, voldaan is aan de zogenaamde «main benefit test».

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals aangegeven in het algemeen deel van deze memorie vindt de fiscale kwalificatie van naar buitenlandse recht opgerichte of aangegane lichamen (hierna: buitenlandse lichamen) in beginsel plaats aan de hand van de rechtsvormvergelijkingsmethode. Op basis van deze methode wordt een buitenlands lichaam met een bepaalde rechtsvorm op dezelfde wijze in de Nederlandse belastingheffing betrokken als het naar Nederlands recht opgerichte of aangegane lichaam met de vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm. In het voorgestelde artikel 1.11, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) wordt de rechtsvormvergelijkingsmethode in de inkomstenbelasting verankerd voor de naamloze vennootschappen (nv), besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (bv), coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, verenigingen en fondsen voor gemene rekening (fgr). Voor de toepassing van de Wet IB 2001 worden onder lichamen met die rechtsvormen mede verstaan de buitenlandse lichamen met een vergelijkbare rechtsvorm. Onder een nv wordt bijvoorbeeld mede verstaan een lichaam dat naar buitenlands recht is opgericht of aangegaan en een met een nv

³³ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PbEU 2009, L 310).

³⁴ Richtlijn 2003/49/EG betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PbEU 2003, L 157).

³⁵ Artikel VIII, eerste en tweede lid, van het geconsulteerde voorstel.

vergelijkbare rechtsvorm heeft. Doordat deze voorgestelde bepaling bijvoorbeeld doorwerkt naar artikel 3.92, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 wordt voor de terbeschikkingstellingsregeling een buitenlandse rechtsvorm die vergelijkbaar is met een coöperatie gelijkgesteld met een vennootschap.

Civielrechtelijk is het fgr geen rechtsvorm. Het betreft een fiscale rechtsfiguur die gedefinieerd is in het voorgestelde artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 in het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling». In dit voorstel van wet wordt het fgr desalniettemin als rechtsvorm aangeduid omdat het fgr bij de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen wordt meegenomen. Ook buitenlandse lichamen kunnen namelijk kwalificeren als een fgr. Bij de kwalificatie van een dergelijk buitenlands lichaam dient dus te worden getoetst of het voldoet aan de definitie van artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969. Daarbij geldt dat bij de toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode de kwalificatie als fgr altijd voorgaat op andere Nederlandse rechtsvormen. Als een buitenlands lichaam bijvoorbeeld vergelijkbaar is met een maatschap maar ook kwalificeert als een fgr, dan gaat de fiscale kwalificatie als fgr voor.

De onderlinge waarborgmaatschappijen en kerkgenootschappen worden niet genoemd in het voorgestelde artikel 1.11, eerste lid, Wet IB 2001 omdat deze rechtsvormen niet als zodanig worden genoemd in de Wet IB 2001. De stichting en publiekrechtelijke rechtspersonen worden wel genoemd in de Wet IB 2001 maar zijn niet opgenomen in het voorgestelde artikel 1.11, eerste lid, Wet IB 2001 omdat het in die gevallen specifieke lichamen betreft zoals bijvoorbeeld «de Stichting Stimuleringsfonds Volkshuisvesting Nederlandse gemeenten» in artikel 10bis, tweede lid, onderdeel f, Wet IB 2001.

In het voorgestelde artikel 1.11, tweede lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat voor de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen met vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld wordt bedoeld de nv en bv. In het kader van de voorgestelde codificatie van de zogenoemde rechtsvormvergelijkingsmethode komt de zinsnede «vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» te vervallen in de artikelen 2 en 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) (het voorgestelde artikel II, onderdelen B en C). Daar staat tegenover dat in het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen (met enkele uitzonderingen) wordt geregeld dat met vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld de (naar Nederlands recht opgerichte) nv en bv wordt bedoeld. Daarnaast wordt in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 onder andere geregeld dat onder de nv en bv mede moeten worden verstaan de naar het recht van een andere staat opgerichte of aangeane lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met de nv en bv (het voorgestelde artikel II, onderdeel A). Het eerste en tweede lid van het voorgestelde artikel 1a Wet Vpb 1969 tezamen regelen derhalve dat met «vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» wordt bedoeld de nv, bv en daarmee qua rechtsvorm vergelijkbare buitenlandse lichamen. In het voorgestelde artikel 1.11, eerste en tweede lid, Wet IB 2001 wordt dit geregeld voor de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen. Deze uitleg geldt voor alle bepalingen waarin vennootschappen met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal worden bedoeld. Dat de formulering in sommige bepalingen niet woordelijk gelijk is, doet daar niet aan af. Het voorgestelde artikel 1.11, tweede lid, Wet IB 2001 werkt dus door naar onder andere de artikelen 3.92b, tweede lid («vennootschap met een

geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal»), 4.5, eerste lid («vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal»), 4.6, eerste lid («vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld»), en 4.13, eerste lid, onderdeel a («vennootschap waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld»), Wet IB 2001. De uitleg van het voorgestelde artikel 1.11, tweede lid, Wet IB 2001 werkt niet door naar bepalingen met de term «vennootschap» of «vennootschappen» zonder dat wordt gesproken over het – geheel of gedeeltelijk – in aandelen verdeelde kapitaal van die vennootschap of vennootschappen. Het voorgestelde artikel 1.11, tweede lid, Wet IB 2001 werkt dus bijvoorbeeld niet door naar artikel 3.55 Wet IB 2001. In artikel 3.55 Wet IB 2001 wordt met «vennootschap» namelijk ook coöperatie bedoeld.

Het voorgestelde artikel 1.11, derde lid, Wet IB 2001 bevat een delegatiebepaling waarin wordt geregeld dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld voor de beoordeling of voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een nv, bv, coöperatie en vereniging op coöperatieve grondslag, vereniging of fonds voor gemene rekening. In de algemene maatregel van bestuur kunnen ook regels worden gesteld voor de beoordeling of een buitenlands lichaam, naast zijn rechtsvorm, ook voor het overige vergelijkbaar is met de lichamen, bedoeld in de vorige zin.

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

Het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 regelt voor de toepassing van de inkomstenbelasting de toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van de Nederlandse personenvennootschappen (maatschap, vof en cv), dan wel van een transparant fonds als bedoeld in het voorgestelde zevende lid van dat artikel, en van bepaalde buitenlandse lichamen aan de participanten in die lichamen naar rato van ieders gerechtigdheid. Onder bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden mede begrepen fiscale reserves en winstreserves. Het is afhankelijk van de vraag aan welke bron van inkomen de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten, onderscheidenlijk uitgaven, moeten worden toegerekend of belastingheffing plaatsvindt in box 1, box 2 of box 3. Hierbij geldt dat de separate bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten, onderscheidenlijk uitgaven, van een transparant fonds naar rato van ieders gerechtigdheid tot de rendementsgrondslag van box 3 behoren.

Het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 bewerkstelligt dat de bestaande fiscale behandeling van voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting transparante lichamen wordt gecodificeerd en dat de kwalificatiemethoden (rechtsvormvergelijkingsmethode en symmetrische methode, zie hierna) van buitenlandse lichamen in de Wet IB 2001 worden opgenomen. De toerekening geldt zowel voor participanten die in Nederland wonen als voor participanten die niet in Nederland wonen (natuurlijk personen). Daarnaast geldt de voorgestelde toerekeningsbepaling van artikel 2.14bis, eerste tot en met derde lid, Wet IB 2001 op grond van het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 ook voor de participanten die voor de vennootschapsbelasting belastingplichtige lichamen zijn (het voorgestelde artikel II, onderdelen B en I).

Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 enkel de toerekening van bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en kosten, onderscheidenlijk uitgaven, regelt en

geen gevolgen heeft voor het begrip samenwerkingsverband dat in verschillende artikelen van de Wet IB 2001 wordt gehanteerd (zie bijvoorbeeld artikel 3.41, derde lid, Wet IB 2001 en artikel 3.91, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001).

Artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001

Het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001 regelt dat voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van een maatschap, vof of cv (een Nederlandse personenvennootschap) en een transparant fonds als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001 worden toegerekend aan de participanten naar rato van ieders gerechtigdheid in dat lichaam. Hiermee wordt de behandeling van de belangrijkste fiscaal transparante lichamen, namelijk de maatschap, vof, (besloten) cv en het transparante fonds, onder huidig recht expliciet geregeld in de Wet IB 2001 en dat weerspiegelt ook de voorgestelde maatregel met betrekking tot de Wet Vpb 1969 op grond waarvan de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht voor bepaalde personenvennootschappen zoals de open cv en maatschap op aandelen ophoudt te bestaan. De regeling geeft geen limitatieve opsomming van de rechtsfiguren die als fiscaal transparant worden behandeld.

Artikel 2.14bis, tweede lid, Wet IB 2001

Het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001 codificeert dat (voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen) de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van een buitenlands lichaam waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een maatschap, vof, cv (een personenvennootschap) of een transparant fonds, worden toegerekend aan zijn participanten naar rato van ieders gerechtigdheid in dat lichaam. Het buitenlandse lichaam dat vergelijkbaar is met een Nederlandse personenvennootschap of transparant fonds wordt hiermee net als die Nederlandse lichamen behandeld als transparant voor de toepassing van de inkomstenbelasting (de rechtsvormvergelijkingsmethode).

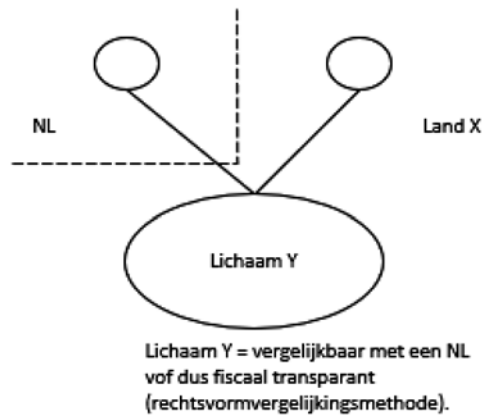
Het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001 codificeert dat lichamen met een buitenlandse rechtsvorm die niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm en die niet als zelfstandig belastingplichtig worden beschouwd voor de Wet Vpb 1969 als fiscaal transparant worden behandeld. Deze bepaling vormt een restcategorie voor lichamen waarvoor de rechtsvormvergelijkingsmethode geen uitkomst biedt en waarvoor geen vennootschapsbelastingplicht ontstaat op grond van de vaste methode of de symmetrische methode zoals geregeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, respectievelijk artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdelen B en C).

Indien een buitenlands lichaam voor de inkomstenbelasting op basis van het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, onderdelen a of b, Wet IB 2001 als transparant wordt beschouwd, dient – op basis van de huidige systematiek in de inkomstenbelasting – te worden bepaald op welke wijze de aan de participanten (natuurlijk personen) toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, in de heffing van inkomstenbelasting worden betrokken. Hiervoor is onder meer van belang of het lichaam een materiële onderneming drijft en, indien dat het geval is, of de participant medegerechtigde (artikel 3.3,

eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001) is of ondernemer (artikel 3.4 Wet IB 2001). Dit toerekenen aan de participanten wordt in deze memorie ook fiscaal transparant genoemd.

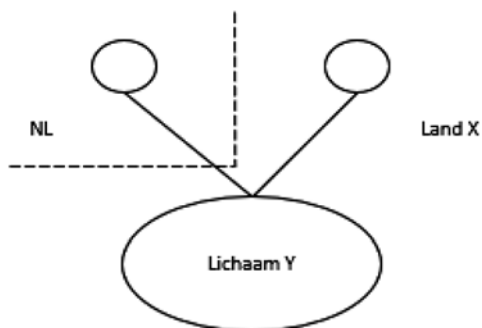
Het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, Wet IB 2001 wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 1



Buitenlands lichaam Y is opgericht (of aangegaan) naar het recht van land X en drijft een materiële onderneming in land X. Lichaam Y heeft een Nederlandse en een buitenlandse participant (beiden een natuurlijk persoon). Lichaam Y is vergelijkbaar met een Nederlandse vof en daarmee op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode voor de Nederlandse inkomstenbelasting transparant. Op basis van het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001 worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, toegerekend aan de participanten naar rato van ieders gerechtigdheid. Voor de inkomstenbelastingheffing op het niveau van de Nederlandse participant wordt vervolgens bepaald of deze medegerechtigde (artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001) of ondernemer (artikel 3.4 Wet IB 2001) is. Een eventueel verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wijst de heffingsrechten over de inkomsten uit onderneming van de Nederlandse participant veelal toe aan land X, waarbij Nederland voorkoming van dubbele belasting geeft.

Voorbeeld 2



Lichaam Y = niet vergelijkbaar met een NL
lichaam en in land X fiscaal transparant.
Voor NL doeleinden dus ook fiscaal
transparant (symmetrische methode).

Buitenlands lichaam Y drijft een materiële onderneming in land X. Lichaam Y heeft een participant woonachtig in Nederland en een participant woonachtig in land X (beiden een natuurlijk persoon). Lichaam Y is niet vergelijkbaar met een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam en in land X wordt de onderneming van lichaam Y fiscaal toegerekend aan de participanten, waardoor lichaam Y aldaar fiscaal als transparant wordt behandeld. Op basis van de symmetrische methode die is gecodificeerd in het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 is lichaam Y niet zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Op basis van het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001 worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, voor de Nederlandse inkomstenbelasting toegerekend aan de participanten naar rato van hun gerechtigdheid. Voor de inkomstenbelastingheffing op het niveau van de Nederlandse participant wordt vervolgens bepaald of deze medegerechtigde (artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001) is of ondernemer (artikel 3.4 Wet IB 2001).

Artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001

Met het voorgestelde artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001 wordt de toerekening op grond van het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001 voorkomen voor fgr's (als bedoeld in het in het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling» opgenomen artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969) en de toerekening op grond van het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste en tweede lid, Wet IB 2001 voorkomen voor omgekeerd hybride lichamen (als bedoeld in het op basis van het onderhavige wetsvoorstel tot elfde lid te vernummeren twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969). Die lichamen zijn belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting waardoor toerekening aan de participanten zou leiden tot dubbele belastingheffing.

Een fgr is geen rechtsvorm, maar een rechtsfiguur. In dit voorstel van wet wordt het fgr desalniettemin als rechtsvorm aangeduid. Waar in deze memorie wordt gesproken van fonds voor gemene rekening is dat – tenzij anders aangegeven – in beginsel in de betekenis van fonds voor gemene rekening zoals gedefinieerd in het in het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling» voorgestelde artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969. De civielrechtelijke vorm van een fgr kan overlappen met civielrechtelijke rechtsvormen

zoals de maatschap.³⁶ In het geval van een dergelijke overlap zou onduidelijkheid kunnen ontstaan over de fiscale behandeling van het lichaam. Door de fgr's, bedoeld in het in het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling» opgenomen artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969, uit te zonderen van de toerekeningsbepaling in artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van dergelijke fgr's (die als zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig worden behandeld) niet worden toegerekend aan de participanten in dat fonds. Dit geldt dus ook als een dergelijk fonds tevens kwalificeert als een personenvennootschap zoals omschreven in artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001. Het fgr wordt niet uitgezonderd voor de toerekeningsbepaling in artikel 2.14bis, tweede lid, Wet IB 2001 omdat de vergelijkingsregels die worden neergelegd in de algemene maatregel van bestuur op grond van het voorgestelde vijfde lid niet zullen toestaan dat een buitenlands lichaam een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met meer dan één van de Nederlandse rechtsvormen (daaronder begrepen het fgr). Hierdoor kan de hiervoor bedoelde overlap zich niet voordoen bij buitenlandse lichamen.

De omgekeerd hybride lichamen worden thans gedefinieerd in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb, dat met het onderhavige voorstel van wet wordt vernummerd tot artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B). De definitie houdt – kort gezegd – in dat bepaalde samenwerkingsverbanden – waaronder personenvennootschappen – belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, afhankelijk van de fiscale behandeling van dat samenwerkingsverband in het buitenland. Het voorgestelde artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001 voorkomt dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van samenwerkingsverbanden die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting worden toegerekend aan de participanten in dat lichaam op grond van het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste of tweede lid, Wet IB 2001. Hiermee wordt voorkomen dat de winst van het samenwerkingsverband wordt belast in zowel de inkomsten- als de vennootschapsbelasting. Omdat een buitenlands lichaam met een rechtsvorm die vergelijkbaar is met bijvoorbeeld de maatschap ook een omgekeerd hybride lichaam kan zijn, is – anders dan voor het fgr – de toerekening op basis van het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, Wet IB 2001 ook uitgezonderd voor een omgekeerd hybride lichaam.

Artikel 2.14bis, vierde lid, Wet IB 2001

Het voorgestelde artikel 2.14bis, vierde lid, Wet IB 2001 regelt dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van buitenlandse lichamen worden toegerekend aan dat lichaam als er geen toerekening aan een ander dan dat lichaam is op grond van artikel 2.14a, eerste lid, Wet IB 2001 of het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, Wet IB 2001. Hiermee wordt in de eerste plaats beoogd een sluitend systeem van toerekening voor buitenlandse lichamen (van bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van buitenlandse lichamen) te vormen. Daarnaast volgt hieruit dat de participanten in dergelijke buitenlandse lichamen (respectievelijk de anderen dan het betreffende lichaam in artikel 2.14a Wet IB 2001-situaties) voor het met hun belang in dat lichaam verband houdende inkomen worden betrokken in de inkomstenbelasting

³⁶ Zie bijvoorbeeld S.A. Stevens, «Fondsen voor gemene rekening fiscaal geduid (I)», WPNR 25 februari 2017/7139, p. 177, waar de volgende verschijningsvormen worden genoemd: een Stichting Administratiekantoor (STAK-achtige figuur), maatschap, vof, cv, informele vereniging en een contract sui generis (titel 7 Boek 3 BW).

en niet voor de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, respectievelijk kosten, van dat buitenlandse lichaam.

Artikel 2.14bis, vijfde lid, Wet IB 2001

Het voorgestelde artikel 2.14bis, vijfde lid, Wet IB 2001 regelt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld voor de beoordeling of een buitenlands lichaam een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam dat zelfstandig belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting (genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdelen c, e of g, Wet Vpb 1969) of dat de rechtsvorm van het buitenlandse lichaam vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een personenvennootschap (maatschap, vof of cv) of van een of transparant fonds als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001.

Artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b en f, Wet Vpb 1969 zijn niet in deze opsomming van zelfstandig belastingplichtige lichamen opgenomen, omdat in het voorgestelde artikel 1.11, derde lid, Wet IB 2001 reeds wordt geregeld dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld voor de beoordeling of voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam een met een nv, bv, coöperatie en vereniging op coöperatieve grondslag of fgr vergelijkbare rechtsvorm heeft.

Artikel 2, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 is niet in de opsomming van zelfstandig belastingplichtige lichamen opgenomen, omdat in onderdeel e van dat artikellid, waarnaar wel wordt verwezen in de opsomming, reeds verenigingen en stichtingen zijn opgenomen en genoemd onderdeel d verenigingen en stichtingen betreft die aan een extra (niet-rechtsvormgerelateerde) eis moeten voldoen, namelijk dat zij op de voet van de Woningwet bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn.

In de algemene maatregel van bestuur kunnen ook regels worden gesteld voor de beoordeling of een buitenlands lichaam, naast zijn rechtsvorm, ook voor het overige vergelijkbaar is met de lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen c, e of g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals een vereniging, die op grondslag als verzekeraar of bank optreedt, of een met die van een maatschap, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of transparant fonds.

Artikel 2.14bis, zesde lid, Wet IB 2001

In het voorgestelde artikel 2.14bis, zesde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat voor de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen onder het fgr hetzelfde wordt verstaan als in de Wet Vpb 1969. Dit gebeurt door het begrip «fonds voor gemene rekening» te definiëren en in die definitie te verwijzen naar artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 (zoals voorgesteld in het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling»). Op basis van het voorgestelde artikel 1.11, eerste lid, Wet IB 2001 wordt vervolgens voor de toepassing van de inkomstenbelasting met fgr mede bedoeld buitenlandse lichamen die kwalificeren als een fgr.

In het voorgestelde artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001 wordt de definitie gegeven van het in het voorgestelde eerste lid bedoelde transparante fonds, waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden toegerekend aan de participanten naar rato van ieders gerechtigdheid in dat lichaam. Onder een transparant fonds wordt verstaan een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, tenzij dat fonds een fgr is als bedoeld in artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In samenhang met het voorgestelde 2.14bis, vijfde lid, Wet IB 2001 kunnen fonds-overeenkomsten aangegaan naar buitenlandsrecht ook onder deze definitie vallen. Deze definitie in combinatie met het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001 bewerkstelligt dat fondsen die niet kwalificeren als fgr als transparant moeten worden behandeld voor de inkomstenbelasting en via het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 ook voor de vennootschapsbelasting.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.92 Wet IB 2001 regelt – kort gezegd – de belastingheffing ter zake van het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft. In artikel 3.92, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 is geregeld dat onder het begrip «vennootschap» voor de toepassing van dat artikel ook lichamen vallen die geen vennootschap zijn, maar waarin wel een aanmerkelijk belang kan worden gehouden, waarbij het gaat om een fonds voor gemene rekening en een coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag. Met het onderhavige voorstel van wet wordt wettelijk vastgelegd dat het mogelijk is om een aanmerkelijk belang te hebben in buitenlandse niet-vergelijkbare lichamen die voor de vennootschapsbelasting niet-transparant zijn en die worden bedoeld in de voorgestelde artikelen 2, eerste lid, onderdeel h, en artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdelen B en C). De gelijkstellingen voor die lichamen worden voor hoofdstuk 4 Wet IB 2001 geregeld in het voorgestelde artikel 4.5b Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel F). Die lichamen worden ook opgenomen in de gelijkstellingsbepaling van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001. De gelijkstellingen voor buitenlandse lichamen die een rechtsvorm hebben die vergelijkbaar is met die van een coöperatie, vereniging op coöperatieve grondslag of fgr worden geregeld in het voorgestelde artikel 1.11, eerste lid, Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.98a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.98a Wet IB 2001, dat handelt over de omzetting van afgewaardeerde vorderingen die onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen, wordt in het negende lid verwezen naar een reeks artikelen uit de aanmerkelijkbelangregeling in hoofdstuk 4 Wet IB 2001 die voor de toepassing van genoemd artikel 3.98a van overeenkomstige toepassing zijn. Die reeks wordt uitgebreid met een verwijzing naar het voorgestelde artikel 4.5b Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel G) betreffende de uitbreiding van de begrippen «aandeel» en «vennootschap» voor buitenlandse lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Die begripsuitbreiding geldt met deze voorgestelde aanpassing van genoemd negende lid derhalve ook voor de toepassing van artikel 3.98a Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel E (artikel 4.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 4.5 Wet IB 2001 worden voor de toepassing van hoofdstuk 4 Wet IB 2001 de bewijzen van deelgerechtigdheid in een fgr gelijkgesteld met een aandeel in een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal en worden de fgr's gelijkgesteld met vennootschappen. In deze bepaling wordt verwezen naar de definitie van het fgr in artikel 2, vierde lid, Wet VPB 1969. Voorgesteld wordt om die verwijzing te laten vervallen, omdat het fgr voor de toepassing van de gehele Wet IB 2001 wordt gedefinieerd in het voorgestelde artikel 2.14bis, zesde lid, Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel F (artikel 4.5b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het voorgestelde artikel 4.5b Wet IB 2001 regelt de gelijkstellingen van voor de vennootschapsbelasting niet-transparante en niet-vergelijkbare buitenlandse lichamen voor de toepassing van hoofdstuk 4 Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen. In het voorgestelde artikel 4.5b, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het stemrecht, kapitaalbelang of winstrecht in een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, of artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt gelijkgesteld met een aandeel. Vervolgens wordt in het voorgestelde artikel 4.5b, onderdeel b, Wet IB 2001 geregeld dat de genoemde lichamen worden gelijkgesteld met vennootschappen. Deze wijziging legt, in samenhang met het voorgestelde artikel 4.6, onderdeel f, Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel G), wettelijk vast dat natuurlijk personen een aanmerkelijk belang als bedoeld in afdeling 4.3 Wet IB 2001 kunnen hebben in een buitenlands lichaam met een niet-vergelijkbare rechtsvorm dat voor de vennootschapsbelasting als niet-transparant wordt aangemerkt op basis van aanvullende kwalificatiemethoden (vaste methode en symmetrische methode).

Het voorgaande wordt geïllustreerd met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 3

X heeft een aandelenbelang van 100% in een Duitse Kommandit Gesellschaft auf Aktien (KGaA). De in Duitsland gevestigde KGaA kent geen Nederlands equivalent. De KGaA wordt door Duitsland als inwoner behandeld en is aldaar onderworpen aan een winstbelasting. Op grond van het voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid, Wet Vpb 1969 juncto artikel 2.14bis, vierde lid, Wet IB 2001 is de KGaA voor de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting niet-transparant. Op basis van het voorgestelde artikel 4.5b juncto artikel 4.6, onderdeel f, Wet IB 2001 heeft X een aanmerkelijk belang in de KGaA.

Artikel I, onderdeel G (artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 4.6 Wet IB 2001 bepaalt wanneer een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft. In de eerste plaats wordt voorgesteld om het onjuiste voorzetsel «tot» te vervangen door «om» in onderdeel d van dat artikel. In de tweede plaats wordt in verband met de voorgestelde vernummering van artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 tot het elfde lid van dat artikel (het voorgestelde artikel II, onderdeel B) de verwijzing aangepast in artikel 4.6, onderdeel e, Wet IB 2001.

Tot slot wordt voorgesteld om een onderdeel f toe te voegen aan artikel 4.6 Wet IB 2001 dat regelt wanneer een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, of artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969. De participant heeft

een aanmerkelijk belang indien hij een aandeel (in de zin van het voorgestelde artikel 4.5b, onderdeel a, Wet IB 2001) heeft in een van de genoemde lichamen en daarmee voor ten minste 5% deelt in de winst van dat lichaam, recht heeft op ten minste 5% van wat bij liquidatie wordt uitgekeerd door dat lichaam of ten minste 5% van de stemrechten vertegenwoordigt. Voor de belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt voor de bepaling van het belastbare inkomen uitgegaan van een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap in de zin van hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Hetzelfde geldt voor de belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen in de inkomstenbelasting (artikel 7.5 Wet IB 2001). Het voorgestelde artikel 4.6, onderdeel f, Wet IB 2001 werkt hierin door voor zover het gaat om een aanmerkelijk belang in een – in Nederland gevestigd – lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969.

Artikel I, onderdeel H (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 7.2, negentiende lid, Wet IB 2001 wordt in de eerste plaats de verwijzing naar het twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 aangepast naar een verwijzing naar het elfde lid van dat artikel vanwege de voorgestelde vernumming van het twaalfde lid tot elfde lid van dat artikel.

Ten tweede wordt in genoemd negentiende lid naast de verwijzing naar artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 een verwijzing naar artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001 opgenomen. Op grond van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt een in beginsel transparant samenwerkingsverband dat kwalificeert als een zogenoemd omgekeerd hybride lichaam als binnenlands vennootschapsbelastingplichtig lichaam aangemerkt. De verwijzing naar artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001 wordt daaraan toegevoegd omdat, kort gezegd, de beoordeling of de in artikel 7.2, negentiende lid, Wet IB 2001 omschreven participant in het omgekeerde hybride lichaam zonder de toepassing van artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 belastbare winst uit onderneming zou hebben genoten voortaan ook dient te geschieden zonder de toepassing van het voorgestelde artikel 2.14bis, derde lid, Wet IB 2001 welke bepaling kort gezegd het vermogen en de winst van dat lichaam – in overeenstemming met artikel 2, derde lid, Wet Vpb 1969 – niet toerekent aan de participant.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 1a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt na artikel 1 Wet Vpb 1969 een artikel in te voegen met gelijkstellingen voor buitenlandse rechtsvormen, een definitie van «vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» en een bijbehorende delegatiebepaling (het voorgestelde artikel 1a Wet Vpb 1969).

Artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969

Het Nederlandse kwalificatiebeleid is gebaseerd op de rechtsvormvergelijkingmethode. Op basis van deze methode wordt een buitenlands lichaam met een bepaalde rechtsvorm of met een bepaalde rechtsfiguur op basis van civielrechtelijke kenmerken op dezelfde wijze in de Nederlandse belastingheffing betrokken als het naar Nederlands recht opgerichte of aangegane lichaam met de vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm. Overeenkomstig het voorgestelde artikel 1.11, eerste lid, Wet

IB 2001 wordt met het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 de rechtsvormvergelijkingsmethode in de vennootschapsbelasting verankerd.

Voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 worden onder de lichamen die zijn opgesomd in artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 mede verstaan de buitenlandse lichamen met een vergelijkbare rechtsvorm. Onder nv's worden bijvoorbeeld mede verstaan de buitenlandse lichamen die een vergelijkbare rechtsvorm hebben als die van de naar Nederlands recht opgerichte nv. Dit geldt evenzo voor de rechtsvormen bv, coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden, verenigingen, stichtingen, kerkgenootschappen, fgr's en publiekrechtelijke rechtspersonen. Voor al deze rechtsvormen geldt dat vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen onder dezelfde noemer worden geschaard. Doordat deze voorgestelde bepaling bijvoorbeeld doorwerkt naar artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969 is het in Nederland gevestigde lichaam met een buitenlandse rechtsvorm die vergelijkbaar is met een coöperatie binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op grond van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, in samenhang met artikel 2, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

De in artikel 2, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 genoemde «verenigingen en stichtingen die op de voet van de Woningwet bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn» zijn niet in de opsomming van rechtsvormen opgenomen, omdat sec verenigingen en stichtingen voor de rechtsvormvergelijking worden aangehaald. Genoemd onderdeel d betreft verenigingen en stichtingen die aan een extra (niet-rechtsvormgerelateerde) eis moeten voldoen, namelijk op de voet van de Woningwet bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn.

Het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 geldt voor de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen met uitzondering van de regelingen waarin reeds een rechtsvormvergelijking is opgenomen of waarin reeds (andere) voorwaarden worden gesteld aan de rechtsvorm van buitenlandse lichamen. Daarbij gaat het om de artikelen 2, eerste lid, onderdelen d en h, 3, eerste tot en met derde lid, 6a, 14c, 15, 28 en 28a Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen. Deze artikelen en bepalingen worden uitgezonderd van de toepassing van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 om samenloop van rechtsvormvergelijkingsmethodes te voorkomen of omdat de in die artikelen opgenomen regelingen eigen voorwaarden stellen aan de rechtsvorm van buitenlandse lichamen.

Artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969

In het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld wat met «vennootschappen met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal» wordt bedoeld, namelijk de nv, bv en – in samenhang met het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 – daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen. Op die zinsnede was onder meer de rechtsvormvergelijkingsmethode voor de nv en bv gestoeld. Omdat die rechtsvormvergelijkingsmethode wordt gecodificeerd voor de nv, bv en de andere rechtsvormen wordt tevens voorgesteld de verwijzing naar vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal te laten vervallen in de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969. Voor sommige bepalingen in de Wet Vpb 1969 wordt de verwijzing naar vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal in stand gelaten. In bijvoorbeeld artikel 10, eerste lid,

onderdeel j, Wet Vpb 1969 blijft de verwijzing naar «een vennootschap met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal» behouden. Op grond van het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 wordt hiermee bedoeld de nv, bv en de qua rechtsvorm daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen. Hiermee wordt beoogd om de consistentie en onderlinge samenhang van de belastingwetten waarin de vennootschappen met een in een aandelen verdeeld kapitaal terugkomen, te behouden.

Deze uitleg geldt voor alle bepalingen waarin vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld worden bedoeld. Dat de formulering in sommige bepalingen niet woordelijk gelijk is, doet daar niet aan af. Het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 werkt dus door naar onder andere de artikelen 8, achtste lid, («vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld») en 13, tweede lid, onderdeel a («een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen»), Wet Vpb 1969.

Artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur ten behoeve van de vennootschapsbelasting regels worden gesteld voor de beoordeling of een buitenlands lichaam een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een nv, bv, coöperatie en vereniging op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappij, verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of bank optreden, vereniging, stichting, kerkgenootschap, fgr of Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, dan wel met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds. In de algemene maatregel van bestuur kunnen ook regels worden gesteld voor de beoordeling of een buitenlands lichaam, naast zijn rechtsvorm, ook voor het overige vergelijkbaar is met de in de vorige zin genoemde lichamen. Voor de inkomstenbelasting, dividendbelasting en bronbelasting zijn vergelijkbare delegatiebepalingen in dit wetsvoorstel opgenomen (de voorgestelde artikelen I, onderdelen A en B, III, onderdeel A, en IV).

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

Artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969

In artikel 2 Wet Vpb 1969 is de binnenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting vastgelegd. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is beschreven, wordt voorgesteld om alle bestaande open cv's en de personenvennootschappen die op grond van de jurisprudentie vergelijkbaar zijn met een nv of bv met ingang van 1 januari 2025 voor de vennootschapsbelasting als transparant aan te merken. Om die reden komt de definitie van de open cv in artikel 2, derde lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) te vervallen (het voorgestelde artikel VI). Om voor de vennootschapsbelasting te bewerkstelligen dat een cv niet langer binnenlands belastingplichtig kan zijn, wordt voorgesteld om in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, de woorden «open commanditaire vennootschappen» te laten vervallen. Dit betekent, in samenhang met het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel B) dat via de schakelbepaling van het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 naar de vennootschapsbelasting doorwerkt, dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van een cv rechtstreeks aan de participanten in de cv worden toegerekend naar

rato van ieders gerechtigdheid. Het voorgestelde overgangsrecht (het voorgestelde artikel IX) regelt dat – op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 – de open cv geacht wordt al haar vermogensbestanddelen tegen de waarde in het economische verkeer te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijk personen die participeren in die open cv (beherende zowel als commanditaire vennoten) naar rato van ieders gerechtigdheid en dat de open cv wordt geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten. Dit heeft als gevolg dat de open cv dient af te rekenen over de eventuele aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill (zie het voorgestelde artikel IX). Het wordt onder bepaalde voorwaarden mogelijk om, kort gezegd, de eventueel aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill fiscaal geruisloos door te schuiven naar de participanten (zie het voorgestelde artikel X ten behoeve van commanditaire vennoten, terwijl bij de beherende vennoten vanwege de bestaande transparantie – vergelijk artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 – geen doorschuif nodig is).

Daarnaast wordt voorgesteld om in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 «en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» te laten vervallen. De reden hiervoor is tweeledig.

Ten eerste heeft de zinsnede «en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» in het huidige artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 door de in dit voorstel van wet voorgestelde codificatie van de rechtsvormvergelijking geen functie meer. Op basis van deze zinsnede in samenhang met de jurisprudentie³⁷ zijn onder de huidige wet in Nederland gevestigde naar buitenlands recht opgerichte lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgericht belastingplichtig lichaam binnenlands belastingplichtig. Volgens het onderhavige voorstel van wet zijn dergelijke lichamen voortaan belastingplichtig op grond van de gelijkstellingsbepaling in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 in samenhang met het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel a, van die wet.

Ten tweede is het unanieme toestemmingsvereiste geen onderscheidend criterium meer voor de bepaling of sprake is van een zelfstandig belastingplichtig lichaam. Op grond van bestaande jurisprudentie³⁸ worden bepaalde personenvennootschappen via een dubbele voorwaarde als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt. Het gaat er hierbij om dat i) de participaties in die personenvennootschap – maatschappelijk gezien – dienen overeen te komen met aandelen (vergelijkbaar met de aandelen in een nv) en dat ii) voor de vervreemding van die participaties door een van de vennoten geen unanieme toestemming van de andere vennoten is vereist. Deze personenvennootschappen kunnen zijn vormgegeven als maatschap, vennootschap onder firma of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm. Met dit wetsvoorstel worden deze personenvennootschappen niet langer als zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting aangemerkt. Voorgesteld wordt om in samenhang met het vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van deze personenvennootschappen de overgangsbepalingen die worden voorgesteld bij het vervallen van de belastingplicht van de open cv, mutatis mutandis, toe te passen (zie het voorgestelde artikel XVII).

³⁷ Zie bijvoorbeeld HR 2 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX2034.

³⁸ Zie HR 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276. Dit arrest zal zijn betekenis verliezen bij inwerkingtreding van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen.

Voorbeeld 4

Maatschap X heeft twee maten, die ieder voor een gelijk deel in het kapitaal van de maatschap hebben ingelegd. Beide maten delen evenredig in het resultaat en ook het stemrecht is voor beide maten gelijk. De maatschapsovereenkomst is zo vormgegeven dat op grond van jurisprudentie³⁹ de maatschap als een «andere vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» wordt aangemerkt. De maatschap is daarmee een zelfstandig belastingplichtig lichaam in de zin van het huidige artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Door het vervallen van de zinsnede «andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» wordt deze maatschap voor de vennootschapsbelasting transparant. Dat wil zeggen dat de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de maatschap eindigt. Vanaf dat moment moeten de bezittingen en de schulden van de maatschap direct aan de maten worden toegerekend, naar evenredigheid van hun gerechtigdheid. Deze transparantie voor de inkomstenbelasting wordt gecodificeerd in het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste lid, Wet IB 2001.

Beëindiging van de zelfstandige belastingplicht voor de vennootschapsbelasting houdt onder andere in dat er op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 moet worden afgerekend over de stille reserves op de bezittingen en schulden, die vanaf 1 januari 2025 aan de maten worden toegerekend. Op basis van het voorgestelde overgangsrecht is het onder voorwaarden mogelijk om de belastingclaim door te schuiven naar de maten. Afrekening als gevolg van het vervallen van de zelfstandige belastingplicht is dan niet aan de orde.

Artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, Wet Vpb 1969

Voorgesteld wordt om de eis «indien en voor zover zij een onderneming drijven», respectievelijk «voor zover zij een onderneming drijven», zoals opgenomen in het huidige artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, Wet Vpb 1969, te verplaatsen naar artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969. De reden hiervoor is dat daardoor in andere fiscale wetgeving zuiver naar deze lichamen als zodanig kan worden verwezen zonder «voor zover»-clausule. Een voorbeeld daarvan is te vinden in het in dit voorstel van wet voorgestelde artikel 1, dertiende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) (het voorgestelde artikel III, onderdeel A). Om voor de toepassing van de dividendbelasting als opbrengstgerechtigde te worden aangemerkt, is het immers niet relevant of een vereniging, stichting of Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon een onderneming drijft. Met de verplaatsing van de bedoelde eis naar artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Daarnaast wordt voorgesteld om in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 de zinsnede «alsmede andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen» te vervangen door «kerkgenootschappen». Van oudsher zijn andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen als restcategorie opgenomen om zeker te stellen dat niet eerder in artikel 2 Wet Vpb 1969 genoemde rechtspersonen die een onderneming drijven belastingplichtig zijn. In de praktijk blijkt dat deze categorie zich beperkt tot kerkgenoot-

³⁹ HR 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276.

schappen. Om die reden wordt voorgesteld de wettekst met die omstandigheid in lijn te brengen.

Ook wordt voorgesteld om in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969 «Nederlandse» op te nemen vóór «publiekrechtelijke rechtspersonen». De reden is dat op grond van het in dit voorstel van wet opgenomen artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 (zie de toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdeel A) onder lichamen als bedoeld in (onder andere) artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969 mede worden verstaan de buitenlandse lichamen met een vergelijkbare rechtsvorm. Het betreft een vergelijking met naar Nederlands recht opgerichte of aangegane lichamen. Dat wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 2, eerste lid, onderdeel g, in samenhang met het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 verduidelijkt. In samenhang met deze wijziging komt artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969, waarin is geregeld dat voor de toepassing van deze wet onder een publiekrechtelijke rechtspersoon een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, alsmede een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon wordt verstaan, te vervallen. Dat lid wordt door de voorgestelde wijziging in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969, overbodig.

Artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969

Voor buitenlandse lichamen met een Nederlands equivalent wordt de belastingplicht geregeld door middel van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, in samenhang met artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969. Indien voor een buitenlands lichaam geen Nederlands equivalent bestaat, is niet duidelijk op welke wijze dat lichaam voor Nederlandse fiscale doeleinden moet worden behandeld. Het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 regelt dat een buitenlands lichaam, dat in Nederland is gevestigd, en dat op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode niet vergelijkbaar is met een van de rechtsvormen van de lichamen opgesomd in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met de rechtsvorm van een maatschap, vof, cv of transparant fonds⁴⁰, altijd wordt aangemerkt als een belastingplichtig lichaam voor de vennootschapsbelasting (niet-transparant). Dit is de voorgestelde invulling van de vaste kwalificatiemethode voor buitenlandse lichamen die in Nederland zijn gevestigd. In het algemeen deel van deze memorie is dit nader beschreven. Enkele voorbeelden van buitenlandse lichamen met een rechtsvorm waarvoor geen Nederlands equivalent beschikbaar is, zijn: de «Limited Liability Partnership» (LLP) opgericht naar het recht van het Verenigd Koninkrijk, de «Unlimited Company» (ULC) opgericht naar Iers recht en de «Kommanditgesellschaft auf Aktien» (KGaA) opgericht naar Duits recht. Deze lichamen zijn namelijk een zodanige mix van de civielrechtelijke kenmerken van zowel personenvennootschappen als van kapitaalvennootschappen, dat er geen Nederlandse rechtsvorm is te benoemen die voldoende vergelijkbaar is. Deze lichamen worden, indien zij in Nederland zijn gevestigd, op grond van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 als binnenlandse belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting aangemerkt. Voor naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen waarvan niet kan worden vastgesteld dat zij in Nederland zijn gevestigd, kan geen sprake zijn van binnenlandse belastingplicht op grond van het voorgestelde artikel 2,

⁴⁰ In het geval van een maatschap, vof, cv of transparant fonds vindt de belastingheffing op het niveau van de participanten plaats en is dus geen sprake van een zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig lichaam.

eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Waar een lichaam is gevestigd wordt vastgesteld aan de hand van artikel 4 AWR.

Doelvermogens⁴¹ zijn op basis van het huidige recht als zodanig niet opgenomen in de lijst van binnenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting, maar wel in de lijst van buitenlandse belastingplichtigen in artikel 3, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Doelvermogens zullen op grond van de voorgestelde wetswijziging kwalificeren als een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Dat betekent dat ook in Nederland gevestigde doelvermogens op basis van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 binnenlands vennootschapsbelastingplichtig zullen worden. Hiermee wordt de huidige inconsistentie tussen de binnenlandse en de buitenlandse belastingplicht in de vennootschapsbelasting met betrekking tot doelvermogens weggenomen.

De voorgestelde vaste kwalificatiemethode heeft ook gevolgen voor in Nederland gevestigde lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm die kwalificeren als APV⁴² als bedoeld in artikel 2.14a Wet IB 2001. Op grond van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 worden die APV's binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en aan die belasting onderworpen en zulks – op grond van het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 – voor zover zij een onderneming drijven. Er vindt geen toerekening plaats van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een APV voor zover die is onderworpen aan vennootschapsbelasting, hetgeen volgt uit artikel 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001 (zie de toelichting op het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 hierna).

Artikel 2, zesde lid, Wet Vpb 1969

In artikel 2, zesde lid, Wet Vpb 1969 is geregeld welke lichamen worden geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen en dus integraal belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt de opsomming van lichamen in artikel 2, zesde lid, Wet Vpb 1969 aan te vullen met een verwijzing naar het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Met de voorgestelde aanvulling wordt geregeld dat de ondernemingsfictie ook van toepassing is voor de in Nederland gevestigde buitenlandse lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Daarnaast wordt voorgesteld om de tekst van artikel 2, zesde lid, Wet Vpb 1969 aan te vullen met een uitzondering op de ondernemingsfictie voor lichamen die APV's zijn waarop artikel 2.14a Wet IB 2001 van toepassing is. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een dergelijk APV worden namelijk in beginsel toegerekend aan de inbrenger of diens erfgenamen (artikel 2.14a, eerste lid, Wet IB 2001) en het APV is alleen vennootschapsbelastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 voor zover de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven tot het vermogen, onderscheidenlijk de winst, van een onderneming van het APV behoren (zie de toelichting op het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 hierna).

⁴¹ Onder doelvermogen wordt in ieder geval verstaan: een tot een bepaald doel afgezonderd vermogen, dat geen rechtspersoonlijkheid heeft en evenmin aan een (rechts)persoon toebehoort.

⁴² Dat zijn in ieder geval de trusts zoals omschreven in artikel 2 van het Verdrag inzake het recht dat toepasselijk is op trusts en inzake de erkenning van trusts (Trb. 1996, 9).

Artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969

Zoals hiervoor aangegeven in de toelichting op het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld om de eis «indien en voor zover zij een onderneming drijven», respectievelijk «voor zover zij een onderneming drijven», zoals opgenomen in het huidige artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, Wet Vpb 1969, te verplaatsen naar artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969. Dit maakt het mogelijk in andere fiscale wetgeving waar deze eis niet relevant is (zoals in de dividendbelasting) naar de genoemde artikelonderdelen te verwijzen.

Op grond van artikel 2.14a Wet IB 2001 worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een APV geacht te behoren tot het bezit van, respectievelijk te zijn genoten door, degene aan wie de toerekening plaatsvindt. Op deze toerekening geldt een uitzondering voor het deel dat valt onder de zogenoemde «toerekeningsstop» overeenkomstig artikel 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001. Op basis van deze toerekeningsstop is het APV fiscaal niet transparant voor zover het vermogen, onderscheidenlijk de winst, tot een onderneming van het APV behoort en voor zover de winst uit onderneming van dat APV in de staat of in de staten waarin die onderneming wordt gedreven is onderworpen aan een winstbelasting. Een in Nederland gevestigde APV met een buitenlandse rechtsvorm die vergelijkbaar is met een Nederlandse stichting is zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, in samenhang met artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Een in Nederland gevestigde APV met een buitenlandse rechtsvorm die niet-vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm is zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 regelt vervolgens dat een in Nederland gevestigde APV alleen aan de vennootschapsbelasting is onderworpen voor zover het een onderneming drijft. Hiermee wordt een evenwichtige wijze van belastingheffing van APV's bewerkstelligd. De winst van een APV wordt immers in de belastingheffing betrokken bij het lichaam (voor wat betreft het ondernemingsdeel) óf bij degene aan wie wordt toegerekend. De behandeling van het APV wordt hiermee zo veel mogelijk in lijn gebracht met de voorgestelde kwalificatiemethoden, terwijl de heffing van inkomsten- dan wel vennootschapsbelasting wordt verzekerd.

Artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969

Voorgesteld wordt het huidige artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen. Deze bepaling regelt dat voor de toepassing van de vennootschapsbelasting onder publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verstaan een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon alsmede een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtspersoon. Dat lid is door het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 in samenhang met de voorgestelde wijziging van artikel 2, eerste lid, onderdeel g, Wet Vpb 1969 niet langer nodig (zie de toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdeel A).

In verband met het vervallen van het elfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 worden het twaalfde en dertiende lid vernummerd tot elfde en twaalfde lid van dat artikel.

Artikel 3 Wet Vpb 1969 regelt welke lichamen buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting zijn. Buitenlandse lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd en wel Nederlands inkomen genieten, worden als buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt, indien zij voor Nederlandse vennootschapsbelastingdoeleinden als niet-transparant worden aangemerkt.

Artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969

Het voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 regelt dat voor de niet in Nederland gevestigde lichamen die Nederlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplicht), door middel van de rechtsvormvergelijkingsmethode wordt aangesloten bij de lichamen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f en g, Wet Vpb 1969 (binnenlandse belastingplicht). Op deze manier wordt geregeld dat de huidige kwalificatiemethode (de rechtsvormvergelijkingsmethode) voor de niet in Nederland gevestigde buitenlandse lichamen in de Wet Vpb 1969 wordt verankerd. Artikel 2, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 wordt hier niet genoemd omdat dit verenigingen en stichtingen betreft die ingevolge de Woningwet bij koninklijk besluit zijn toegelaten als instellingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn en voor de rechtsvormvergelijking (in het voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969) alleen de rechtsvorm vereniging, onderscheidenlijk stichting, zoals genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 relevant is. Voor zover in het buitenland gevestigde in het belang van de volkshuisvesting werkzame instellingen Nederlands inkomen genieten, geldt de kwalificatieregel dat de rechtsvorm van genoemde instelling vergeleken moet worden met de rechtsvorm van de lichamen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f en g, Wet Vpb 1969.

De zinsnede «verenigingen en andere rechtspersonen» zoals opgenomen in het huidige artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 vervalt.

De huidige verschillen tussen de binnenlandse en buitenlandse belastingplicht worden met de voorgestelde wijzigingen weggenomen.

Artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969

In het huidige artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 worden open cv's en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld als buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt (voor zover zij Nederlands inkomen genieten). Zoals in het algemeen deel van deze memorie is beschreven, wordt voorgesteld om alle personenvennootschappen met ingang van 1 januari 2025 als transparant voor de toepassing van de vennootschapsbelasting aan te merken. De thans in artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR opgenomen definitie van open cv komt om die reden te vervallen en de open cv wordt derhalve niet langer in artikel 3 Wet Vpb 1969 genoemd. Daarnaast wordt voorgesteld om de zinsnede «en andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» te schrappen uit artikel 3 Wet Vpb 1969. Voor een toelichting op deze keuze wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel A).

Voorgesteld wordt om in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 te regelen dat niet in Nederland gevestigde lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm als bedoeld in het tweede lid van dat artikel die Nederlands inkomen genieten buitenlandse belastingplichtigen zijn. Voor de toelichting op die voorgestelde belastingplicht wordt verwezen naar de toelichting op de definitie van dergelijke lichamen in het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Doelvermogens worden niet langer afzonderlijk (als sluitstuk) opgenomen in de lijst van buitenlandse belastingplichtigen van artikel 3, eerste lid, Wet Vpb 1969. Een niet in Nederland gevestigd doelvermogen dat Nederlands inkomen geniet kan op basis van de voorgestelde tekst van artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 buitenlands belastingplichtig zijn indien de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam (symmetrische methode, zie het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 hierna).

Als gevolg van de wijziging van artikel 3, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt de lijst van buitenlandse belastingplichtigen in overeenstemming gebracht met de lijst van binnenlandse belastingplichtigen in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969.

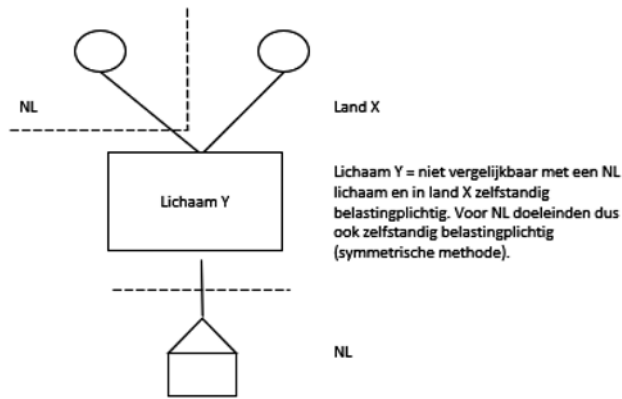
Artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969

Het huidige artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 regelt de beperkte belastingplicht voor lichamen die vergelijkbaar zijn met de Nederlands recht opgerichte vereniging of stichting en kerkgenootschappen. Voorgesteld wordt om die regel te verplaatsen naar artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 en in artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 een definitie op te nemen van een lichaam met een niet-vergelijkbare rechtsvorm, welk lichaam ingevolge de voorgestelde tekst van artikel 3, eerste lid, onderdeel b, buitenlands belastingplichtig is indien het Nederlands inkomen geniet: een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam waarvan de rechtsvorm niet- vergelijkbaar is met die van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969 noch met die van een maatschap, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of transparant fonds als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.14bis, zevende lid, Wet IB 2001 en waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam.

In samenhang met het voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt hiermee geregeld dat een buitenlands lichaam met een niet-vergelijkbare rechtsvorm waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam, als buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt indien dat lichaam Nederlands inkomen geniet. Een lichaam is geen lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 indien dat lichaam in geen enkele staat als inwoner wordt behandeld volgens de fiscale regelgeving van zo'n staat. Met andere woorden: alleen een lichaam dat volgens de fiscale regelgeving van een staat als inwoner wordt behandeld en waarbij de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van het lichaam volgens die regelgeving aan dat lichaam worden toegerekend kan een lichaam als bedoeld in artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 zijn.

Het voorgaande wordt geïllustreerd met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 5



Buitenlands lichaam Y wordt door land X als inwoner behandeld. De rechtsvorm van lichaam Y is niet vergelijkbaar met die van de lichamen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten worden volgens de fiscale regelgeving van land X toegerekend aan dat lichaam. Land X kent een winstbelastingtarief van 0% waardoor de facto de winst niet wordt belast in land X. Lichaam Y houdt in Nederland gelegen vastgoed. Lichaam Y is buitenlands belastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 3, eerste lid, onderdeel b, juncto tweede lid, Wet Vpb 1969. De belastingheffing op het niveau van de Nederlandse participant (een natuurlijk persoon die zijn participatie niet in de ondernemings- of resultaatssfeer houdt) wordt vervolgens bepaald aan de hand van de regels van hoofdstuk 4 Wet IB 2001 (in geval van een aanmerkelijk belang) of hoofdstuk 5 Wet IB 2001.

Artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969

Voorgesteld wordt om artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 te herformuleren zodat het de regels van het huidige artikel 3, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969 omvat alsmede enkele aanvullingen. Allereerst wordt in de voorgestelde onderdelen a en b van genoemd derde lid geregeld dat buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon (het voorgestelde onderdeel a) of met een vereniging of stichting (als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969), of die een kerkgenootschap zijn (het voorgestelde onderdeel b) slechts aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen voor zover zij een onderneming drijven. Het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 bevat eenzelfde bepaling voor dergelijke lichamen die binnenlands belastingplichtig zijn. Het voorgestelde artikel 3, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 bevat een nieuwe bepaling die regelt dat een niet in Nederland gevestigd APV dat Nederlands inkomen geniet als buitenlandse belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt voor zover het een onderneming drijft. Verwezen wordt naar de toelichting op het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B).

Voorts wordt aan artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 de bepaling toegevoegd dat alle ondernemingen gedreven door een lichaam als bedoeld in onderdeel a of b van dat lid voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 worden geacht tezamen één onderneming te vormen, net zoals dat in het

voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969 voor dergelijke lichamen die binnenlands belastingplichtig zijn is geregeld.

Tot slot wordt voorgesteld om in artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 te regelen dat artikel 2, tiende lid, Wet Vpb 1969 (betreffende een culturele instelling) van overeenkomstige toepassing is voor de buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een vereniging of stichting of kerkgenootschap als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Hiermee wordt ook een onjuiste verwijzing in het huidige artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 gerepareerd.

Artikel II, onderdeel D (artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Sommige lichamen zijn slechts belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Dat komt in de Wet Vpb 1969 thans onder andere tot uitdrukking in artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, en tweede lid, Wet Vpb 1969 voor binnenlandse belastingplichtigen en in artikel 3, tweede en derde lid, van die wet voor buitenlandse belastingplichtigen. Met de voorgestelde wijzigingen wordt «voor zover zij een onderneming drijven» in artikel 2, eerste lid, onderdelen e en g, Wet Vpb 1969 verplaatst naar het voorgestelde artikel 2, achtste lid, Wet Vpb 1969. Evenzo wordt die gedeeltelijke belastingplicht verplaatst van artikel 3, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969 naar het voorgestelde artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969. Zie voor een nadere toelichting op die verplaatsingen de toelichtingen op de genoemde voorgestelde artikelen.

In artikel 4 Wet Vpb 1969 wordt geregeld wat mede wordt verstaan onder het drijven van een onderneming voor de lichamen die slechts belastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven. Vanwege de hierboven beschreven voorgestelde «verplaatsingen» dienen ook de desbetreffende verwijzingen in artikel 4 Wet Vpb 1969 dienovereenkomstig te worden aangepast.

Artikel II, onderdeel E (artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om in artikel 5, tweede lid, onderdelen a en b, Wet Vpb 1969 de zinsnede «andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» te laten vervallen. Op grond van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 worden onder nv's en bv's mede verstaan buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met de rechtsvorm van die lichamen. Het belang van de zinsnede «andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» is door het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 voor de toepassing van artikel 5 Wet Vpb 1969 komen te vervallen.

Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 1a Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel A).

Artikel II, onderdeel F (artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 6, eerste lid, Wet Vpb 1969 betreft de aanpassing van een verwijzing en houdt verband met de voorgestelde wijzigingen van artikel 3 Wet Vpb 1969. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel II, onderdeel G (artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 6a Wet Vpb 1969 regelt het regime van de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi). In het tweede lid van dat artikel zijn voorwaarden gesteld aan de rechtsvorm die een vbi mag hebben. Naast de nv en het fgr kan dit een buitenlands lichaam zijn dat is opgericht of aangegaan naar het recht van de in dat tweede lid opgenomen staten en dat «naar aard en inrichting vergelijkbaar is» met een nv of fgr. Vanwege de beperking tot die staten wordt artikel 6a Wet Vpb 1969 uitgezonderd van de algemene gelijkstellingsbepaling in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Wel wordt voorgesteld om de formulering «naar aard en inrichting vergelijkbaar» in overeenstemming te brengen met de voorgestelde tekst van artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 op dat punt, dat wil zeggen dat het moet gaan om bepaalde buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met de nv of het fgr. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel II, onderdeel H (artikel 6b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 6b, tweede lid, Wet Vpb 1969 houdt verband met de voorgestelde wijziging van artikel 3 Wet Vpb 1969. Daardoor is het noodzakelijk dat de verwijzing in genoemd artikel 6b, tweede lid, naar artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt vervangen door een verwijzing naar artikel 3, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

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

Voorgesteld wordt om in artikel 8, achtste lid, aanhef, Wet Vpb 1969 «vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» te vervangen door «naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid». Hetzelfde geldt voor artikel 8, achtste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Deze wijzigingen sluiten aan bij de definitie in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969.

Daarnaast wordt voorgesteld om aan artikel 8 Wet Vpb 1969 een zestiende lid toe te voegen waarin wordt geregeld dat het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste tot en met derde lid, Wet IB 2001 voor de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen van overeenkomstige toepassing is. Het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 regelt wanneer lichamen als transparant worden aangemerkt.

Het voorgestelde artikel 2.14bis, aanhef en tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 regelt bijvoorbeeld dat een buitenlands lichaam met een rechtsvorm waarvoor geen Nederlands equivalent bestaat als fiscaal transparant wordt aangemerkt indien het niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. Ter verduidelijking wordt het volgende voorbeeld gegeven.

Voorbeeld 6

Lichaam Y heeft een buitenlandse rechtsvorm die niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm en is opgericht in land X en is niet in Nederland gevestigd. Lichaam Y wordt fiscaal door geen enkel land als inwoner behandeld. In land X worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van lichaam Y toegerekend aan de participanten (fiscaal

transparant). Lichaam Y heeft twee participanten, een bv gevestigd in Nederland en een ander lichaam Z, dat met een Nederlandse bv vergelijkbaar is, gevestigd in land X. Lichaam Y heeft ook een vaste inrichting (v.i.) in Nederland.

Omdat lichaam Yin geen enkel land als fiscaal inwoner wordt behandeld, is het niet buitenlands belastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969. Lichaam Y is daarmee een niet in Nederland gevestigd, niet-vergelijkbaar lichaam dat niet zelfstandig belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.

Ingevolge het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001 wordt lichaam Y voor de heffing van de inkomstenbelasting als transparant aangemerkt. Deze toerekening werkt op grond van het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 door naar de vennootschapsbelasting. Dit betekent dat de bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van lichaam Y (inclusief die van de Nederlandse vestiging (v.i.)) worden toegerekend aan de participanten (bv en lichaam Z) naar rato van ieders gerechtigdheid. De bv is binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 en lichaam Z is buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 voor zijn deel van het inkomen uit de Nederlandse v.i.

Artikel II, onderdeel J (artikel 8e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 8e, eerste lid, Wet Vpb 1969 houdt verband met de voorgestelde wijziging van artikel 3 Wet Vpb 1969.

Daardoor is het noodzakelijk dat de verwijzing in genoemd artikel 8e, eerste lid, naar artikel 3, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt vervangen door een verwijzing naar artikel 3, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969.

Artikel II, onderdeel K (artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Op grond van het huidige artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 komt, kort gezegd, bij het bepalen van de winst van een open cv het gedeelte van de winst dat toekomt aan de beherende vennoten van die open cv in aftrek. Omdat op grond van dit voorstel van wet de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van een open cv komt te vervallen, wordt voorgesteld ook artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 te laten vervallen.

In verband met het vervallen van onderdeel e worden de onderdelen f tot en met h van artikel 9, eerste lid, Wet Vpb 1969 verletterd tot e tot en met g. De verwijzingen naar de onderdelen g en h in artikel 9, tweede tot en met het zesde lid, Wet Vpb 1969 worden dienovereenkomstig aangepast naar verwijzingen naar de onderdelen f (nieuw), respectievelijk g (nieuw), van artikel 9, eerste lid, Wet Vpb 1969.

In verband met de voorgestelde vernummering van het twaalfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 tot elfde lid – inzake een omgekeerd hybride lichaam – wordt de verwijzing in artikel 9, onderdeel e (nieuw), Wet Vpb 1969 hierop aangepast.

Artikel 13 Wet Vpb 1969 betreft de deelnemingsvrijstelling. De deelnemingsvrijstelling houdt, kort gezegd, in dat bij het bepalen van de winst van een belastingplichtige de voordelen (zoals dividenden en vervreemdingsvoordelen) uit hoofde van een deelneming, alsmede de kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding van die deelneming, niet in aanmerking worden genomen. De voorgestelde aanpassingen in artikel 13 Wet Vpb 1969 houden verband met het in het algemeen deel van deze memorie toegelichte voorstel om i) de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht voor de open cv te laten vervallen en ii) de kwalificatiemethode voor buitenlandse lichamen uit te breiden met twee aanvullende methodes naast de rechtsvormvergelijkingsmethode, te weten de vaste methode en de symmetrische methode.

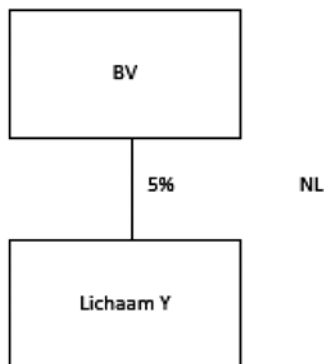
De rechtsvormvergelijkingsmethode wordt niet expliciet in artikel 13 Wet Vpb 1969 geïntroduceerd, maar geldt wel degelijk voor de toepassing van dat artikel. Ten eerste wordt in het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet Vpb 1969 geregeld dat onder een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, zoals onder andere bedoeld in artikel 13, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969, moet worden verstaan de nv en bv. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, komt de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van personenvennootschappen die op grond van de jurisprudentie vergelijkbaar zijn met een nv of bv te vervallen en daarom is het ook niet langer mogelijk om een deelneming te hebben in dergelijke personenvennootschappen. Daarnaast worden op grond van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 onder de nv, bv, vereniging op coöperatieve grondslag en de coöperatie mede verstaan naar buitenlands recht opgerichte of aangegane lichamen die vergelijkbaar zijn met dergelijke lichamen (het voorgestelde artikel II, onderdeel A).

Artikel 13, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969

Het huidige artikel 13, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 regelt dat een vennootschapsbelastingplichtige commanditaire vennoot een deelneming kan hebben in een open cv. Omdat door het afschaffen van de open cv de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv komt te vervallen, met als gevolg dat alle cv's – die geen fgr of omgekeerd hybride lichaam zijn – voor de vennootschapsbelasting transparant worden, kan een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting niet langer een deelneming hebben in een open cv (en een daarmee vergelijkbaar buitenlandse lichaam). De bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van de cv worden door de fiscale transparantie – gecodificeerd in het voorgestelde artikel 2.14bis, eerste tot en met derde lid, Wet IB 2001 – direct toegerekend aan de beherende en de commanditaire vennoten. Voorgesteld wordt de tekst van artikel 13, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 daarom integraal te vervangen. Op grond van de voorgestelde tekst van artikel 13, tweede lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 is (mede) sprake van een deelneming indien de vennootschapsbelastingplichtige een belang heeft in een lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 of het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 en door dat belang voor ten minste 5% deelt in de winst van dat lichaam. Hiermee wordt vastgelegd dat de vaste methode en de symmetrische methode doorwerken naar de deelnemingsvrijstelling.

Het voorgaande wordt geïllustreerd met de volgende voorbeelden.

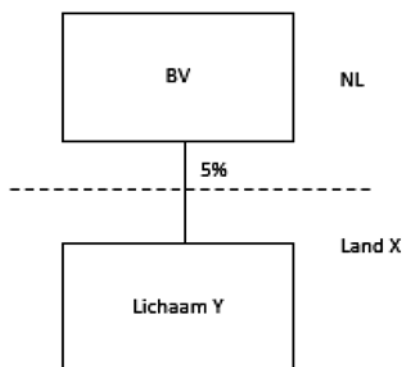
Voorbeeld 7



Lichaam Y = niet vergelijkbaar met een NL lichaam dus voor NL doeleinden zelfstandig belastingplichtig (vaste methode).

Een Nederlandse bv houdt een 5%-belang in een in Nederland gevestigd naar buitenlands recht opgericht lichaam (lichaam Y). Lichaam Y heeft geen Nederlands equivalent. In Nederland gevestigde lichamen die niet vergelijkbaar zijn met een naar Nederlands recht opgerichte of aangepane rechtsvorm zijn op grond van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 altijd binnenlands belastingplichtig (vaste methode) en dus voor de vennootschapsbelasting niet-transparant. Om die reden heeft de Nederlandse bv een deelneming in lichaam Y. Indien aan de overige voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969 is voldaan, blijven eventuele voordelen die de Nederlandse bv uit hoofde van de deelneming in lichaam Y ontvangt buiten aanmerking bij het bepalen van de winst van de bv.

Voorbeeld 8



Lichaam Y = niet vergelijkbaar met een NL lichaam en in land X zelfstandig belastingplichtig. Voor NL doeleinden dus ook zelfstandig belastingplichtig (symmetrische methode).

Een Nederlandse bv houdt een belang in lichaam Y en deelt daardoor voor 5% in de winst van dat lichaam. De rechtsvorm van lichaam Y heeft geen Nederlands equivalent. Het lichaam wordt in land X als inwoner en zelfstandig belastingplichtig voor een

winstbelasting aangemerkt. Op grond van het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 volgt Nederland deze kwalificatie (symmetrische methode). Daarmee houdt de Nederlandse bv een deelneming in het buitenlandse lichaam. Indien aan de overige voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb 1969 is voldaan, blijven eventuele voordelen die de Nederlandse bv uit hoofde van de deelneming in lichaam Y ontvangt buiten aanmerking bij het bepalen van de winst van de bv.

Artikel 13, tweede lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969

In verband met de voorgestelde vernummering van artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt het omgekeerd hybride lichaam niet langer gedefinieerd in het twaalfde maar in het elfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B). Daarnaast wordt artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969, waarin een winstaf trek voor omgekeerd hybride lichamen is geregeld, verletterd tot onderdeel e (het voorgestelde artikel II, onderdeel K). In artikel 13, tweede lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 is geregeld wanneer er sprake is van een deelneming in een omgekeerd hybride lichaam. De verwijzingen in dat onderdeel worden overeenkomstig de voorgestelde vernummering en verlettering aangepast.

Artikel 13, vijfde lid, Wet Vpb 1969

In artikel 13, vijfde lid, Wet Vpb 1969 is de zogenoemde meetrekregeling vastgelegd. Deze regeling komt er, kort gezegd, op neer dat van een deelneming mede sprake is indien de belastingplichtige een belang heeft in een lichaam, terwijl dat lichaam een met de belastingplichtige verbonden lichaam is, of terwijl een met de belastingplichtige verbonden lichaam een deelneming heeft in dat lichaam.

Het huidige artikel 13, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 regelt onder andere dat een commanditaire vennoot die een aandeel heeft in de vennootschappelijke gemeenschap van een open cv voor de meetrekregeling in aanmerking kan komen. De zelfstandige vennootschapsbelastingplicht voor de open cv komt met dit voorstel van wet te vervallen. Om die reden wordt artikel 13, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 aangepast en wordt voorgesteld om zowel de vaste methode als de symmetrische methode door te laten werken naar de meetrekregeling in de deelnemingsvrijstelling (zie de toelichting bij het voorgestelde tweede lid, onderdeel d). Dit betekent dat de meetrekregeling ook geldt voor belastingplichtigen die gerechtigd zijn tot de winst van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, of artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969. Met andere woorden, een belastingplichtige die gerechtigd is tot de winst in een lichaam met een niet-vergelijkbare rechtsvorm dat als niet-transparant wordt behandeld heeft een deelneming in dat niet-vergelijkbare lichaam indien i) dat niet-vergelijkbare lichaam een verbonden lichaam is; of ii) een met de belastingplichtige verbonden lichaam een deelneming heeft in dat niet-vergelijkbare lichaam op grond van artikel 13, tweede of derde lid, Wet Vpb 1969. De niet-vergelijkbare, niet-transparante lichamen zijn de lichamen, bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, en artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Artikel 13, veertiende lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969

In verband met het vervallen van de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv en het in de Wet Vpb 1969 vastleggen van de vaste en symmetrische methode voor rechtsvormvergelijking wordt ook artikel 13, veertiende lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969, aangepast. Dat onderdeel bepaalt op grond van de huidige tekst, kort gezegd, wanneer een belang

in de vennootschappelijke gemeenschap van een open cv kwalificeert als een belegging voor de deelnemingsvrijstelling. Met de voorgestelde tekst voor genoemd onderdeel c wordt geregeld dat belangen die voor minder dan 5% delen in de winst van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel h, of artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling (artikel 13, elfde en twaalfde lid, en artikel 13a Wet Vpb 1969) als belegging worden aangemerkt.

Artikel II, onderdeel M (artikel 13a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 13a Wet Vpb 1969 is, kort gezegd, geregeld dat een vennootschapsbelastingplichtige die een belang heeft van minimaal 25% in een laagbelaste beleggingsdeelneming waarvan de bezittingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit laagbelaste beleggingen, dit belang dient te waarderen op de waarde in het economische verkeer. Artikel 13a, derde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat bij het vaststellen van de omvang van het 25%-belang een belang dat bij de ontbinding van een lichaam niet deelt in de reserves van dat lichaam buiten beschouwing blijft.

In verband met het vervallen van de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv en het in de Wet Vpb 1969 vastleggen van de vaste en symmetrische methode voor rechtsvormvergelijking wordt voorgesteld om artikel 13a, derde lid, Wet Vpb 1969 daarop aan te passen. Dit houdt in dat het in de huidige tekst genoemde commanditaire belang in de open cv wordt vervangen door het belang in een lichaam met een niet-vergelijkbare rechtsvorm dat als niet-transparant wordt behandeld. De niet-vergelijkbare, niet-transparante lichamen zijn de lichamen, bedoeld in het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, en artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Artikel II, onderdeel N (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De twee voorgestelde leden die worden toegevoegd aan artikel 13d Wet Vpb 1969 houden verband met de vaststelling van het opgeofferde bedrag voor deelnemingen die ontstaan doordat een buitenlands lichaam dat niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm voor fiscale doeleinden transparant of juist zelfstandig belastingplichtig wordt.

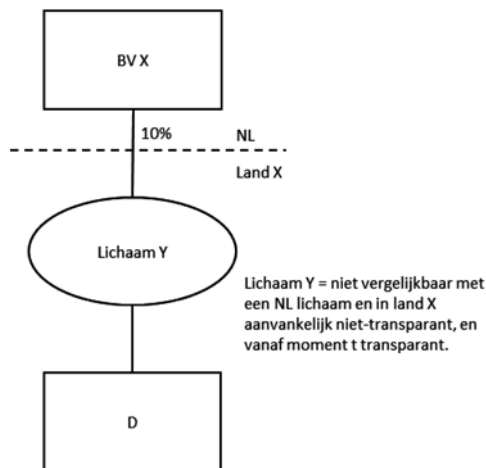
Artikel 13d, achttiende lid, Wet Vpb 1969

In het voorgestelde artikel 13d, achttiende lid, Wet Vpb 1969 wordt een fictieve overdracht geregeld van de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid van een buitenlands lichaam dat op enig tijdstip transparant wordt. Een buitenlands lichaam wordt transparant als op enig tijdstip de bezittingen en schulden van dat lichaam worden toegerekend aan de participanten in dat lichaam naar rato van ieders gerechtigdheid op grond van het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 in samenhang met het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001, terwijl op het onmiddellijk aan dat tijdstip voorafgaande tijdstip die bezittingen en schulden werden toegerekend aan dat lichaam. Dit kan voorkomen in de situatie waarin het land dat een niet-vergelijkbaar buitenlands lichaam als inwoner behandelt op basis van (een wijziging van) zijn fiscale regelgeving dat lichaam als transparant gaat behandelen. Op grond van het voorgestelde achttiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van dat artikel een dergelijke wijziging in de toerekening van de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid beschouwd als een overdracht door het lichaam waaraan de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid vóór de wijziging werden toegerekend

aan het lichaam waaraan de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid na de wijziging worden toegerekend. Met deze fictie wordt geregeld dat de bepalingen in de liquidatieverliesregeling voor de overdracht van deelnemingen tussen lichamen ook van toepassing zijn bij een wijziging in de toerekening van vermogensbestanddelen.

Een voorbeeld van een dergelijke regeling is opgenomen in artikel 13d, negende lid, Wet Vpb 1969. Die bepaling houdt, kort gezegd, in dat indien een deelneming is verkregen van een verbonden lichaam het opgeofferde bedrag ten tijde van de verkrijging niet hoger wordt gesteld dan het bedrag hetwelk dat lichaam voor die deelneming heeft opgeofferd. Met het voorgestelde artikel 13d, achttiende lid, Wet Vpb 1969 wordt dat waarderingsvoorschrift ook van toepassing voor het opgeofferde bedrag voor een deelneming die ontstaat bij de belastingplichtige doordat een met de belastingplichtige verbonden lichaam op enig tijdstip transparant wordt. Het voorgaande wordt met het volgende voorbeeld toegelicht.

Voorbeeld 9



BV X is in Nederland gevestigd en heeft 10% van de belangen in buitenlands lichaam Y dat door land X als inwoner wordt behandeld. Lichaam Y is geen omgekeerd hybride lichaam en de rechtsvorm van lichaam Y is niet vergelijkbaar met die van de lichamen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden volgens de fiscale regelgeving van land X toegerekend aan dat lichaam en lichaam Y is daarmee een lichaam als bedoeld in het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969. Lichaam Y houdt de aandelen in D. Op enig tijdstip (tijdstip t) wordt lichaam Y door het land X als transparant aangemerkt en wordt het door geen enkele staat als inwoner behandeld. Lichaam Y voldoet niet meer aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 en wordt op basis van de symmetrische methode vanaf tijdstip t ook voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant aangemerkt. De aandelen in D worden voor 10% aan BV X toegerekend op grond van het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 juncto het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001. Door de overdrachtsfictie van het voorgestelde artikel 13d, achttiende lid, Wet Vpb 1969 wordt BV X geacht de deelneming te hebben verkregen van lichaam Y op tijdstip t. Omdat BV X en lichaam Y op tijdstip t verbonden lichamen zijn, wordt het opgeofferde bedrag voor de

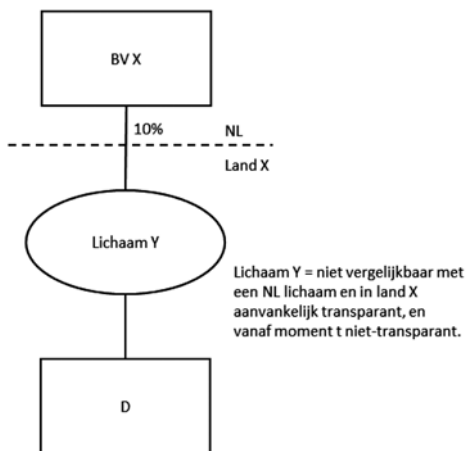
deelneming van BV X in D op grond van artikel 13d, negende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 niet hoger gesteld dan het bedrag dat lichaam Y voor die deelneming heeft opgeofferd.

Artikel 13d, negentiende lid, Wet Vpb 1969

In het voorgestelde artikel 13d, negentiende lid, Wet Vpb 1969 wordt een fictieve storting geregeld voor de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid van een buitenlands lichaam dat op enig tijdstip niet-transparant wordt. Een buitenlands lichaam wordt niet-transparant als op enig tijdstip de bezittingen en schulden van dat lichaam worden toegerekend aan dat lichaam, terwijl op het onmiddellijk aan dat tijdstip voorafgaande tijdstip die bezittingen en schulden werden toegerekend aan de participanten in dat lichaam naar rato van ieders gerechtigdheid op grond van het voorgestelde artikel 8, zestiende lid, Wet Vpb 1969 in samenhang met het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001. Dit kan voorkomen in de situatie waarin het land dat een niet-vergelijkbaar buitenlands lichaam als inwoner behandelt op basis van (een wijziging van) zijn fiscale regelgeving dat lichaam als zelfstandig belastingplichtig gaat behandelen. Op grond van het voorgestelde negentiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van artikel 13d, negende lid, derde zin, Wet Vpb 1969 een dergelijke wijziging in de toerekening van de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid beschouwd als een storting. Die storting wordt geacht te zijn gedaan door het lichaam waaraan de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid vóór de wijziging werden toegerekend op de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in het lichaam waaraan de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid na de wijziging worden toegerekend. Met deze fictie wordt geregeld dat de bepalingen in de liquidatieverliesregeling voor de storting van aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in een verbonden lichaam ook van toepassing is bij een wijziging in de toerekening van vermogensbestanddelen.

Het voorgaande wordt met het volgende voorbeeld toegelicht.

Voorbeeld 10



BV X is in Nederland gevestigd en heeft 10% van de belangen in buitenlands lichaam Y. Lichaam Y is geen omgekeerd hybride lichaam. De rechtsvorm van lichaam Y is niet vergelijkbaar met die van de lichamen, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds. Lichaam Y wordt door geen enkele staat als

inwoner behandeld en wordt voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant aangemerkt. Lichaam Y houdt de aandelen in D. De aandelen in D worden voor 10% aan BV X toegerekend op grond van het voorgestelde artikel, zestiende lid, Wet Vpb 1969 juncto het voorgestelde artikel 2.14bis, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001. Op enig tijdstip (tijdstip t) wordt lichaam Y door het land X als inwoner behandeld. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden volgens de fiscale regelgeving van land X toegerekend aan dat lichaam en lichaam Y is daarmee een lichaam als bedoeld in artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969. Lichaam Y wordt vanaf tijdstip t ook voor de Nederlandse vennootschapsbelasting als niet-transparant aangemerkt. Door de stortingsfictie van het voorgestelde artikel 13d, negentiende lid, Wet Vpb 1969 wordt BV X geacht de deelneming D te hebben gestort op haar aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in lichaam Y op tijdstip t. Omdat BV X en D op tijdstip t verbonden lichamen zijn, wordt op grond van artikel 13d, negende lid, Wet Vpb 1969 het opgeofferde bedrag voor de deelneming van BV X in lichaam Y ten tijde van de storting niet hoger gesteld dan op het bedrag dat is opgeofferd door BV X voor deelneming D.

Artikel II, onderdeel O (artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 14c, achtste lid, Wet Vpb 1969 zijn voorwaarden gesteld aan de rechtsvorm van buitenlandse lichamen ten aanzien waarvan, naast de nv en de bv, de geruislozeterugkeerregeling van genoemd artikel 14c kan worden toegepast. De in artikel 14c, achtste lid, Wet Vpb 1969 voor de nv en de bv opgenomen rechtsvormvergelijking verschilt enigszins van de rechtsvormvergelijking in het voorgestelde 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 omdat slechts buitenlandse lichamen (die vergelijkbaar zijn met de nv of bv) uit bepaalde staten in aanmerking komen voor de geruislozeterugkeerregeling. Vanwege de beperking tot die staten wordt artikel 14c Wet Vpb 1969 uitgezonderd van de algemene gelijkstellingsbepaling in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Wel wordt voorgesteld om de zinsnede «naar aard en inrichting vergelijkbaar» in genoemd achtste lid in lijn te brengen met de in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 opgenomen formulering. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Het huidige artikel 14c, achtste lid, Wet Vpb 1969 bepaalt verder dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels kunnen worden gegeven voor de beoordeling of een buitenlands lichaam naar aard en inrichting vergelijkbaar is met een nv of bv. In het voorgestelde artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969 wordt een delegatiebepaling opgenomen met het oog op de invulling van de rechtsvormvergelijkingsmethode (zie hiervoor de toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdeel A), welke delegatiebepaling, mede gelet op de voorgestelde aanpassing in de formulering van genoemd artikel 14c, achtste lid, mede ziet op de in dat achtste lid opgenomen rechtsvormvergelijking. Daarom wordt voorgesteld de delegatiebepaling van het huidige artikel 14c, achtste lid, slotzin, Wet Vpb 1969 te laten vervallen.

Artikel II, onderdeel P (artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 15, vierde, vijfde en zesde lid, Wet Vpb 1969

Artikel 15 Wet Vpb 1969 regelt het regime van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. In het vierde lid, onderdelen d en e, en het vijfde en zesde lid is een zelfstandige rechtsvormvergelijking opgenomen. De groep lichamen die in die bepalingen vergeleken wordt met de Nederlandse rechtsvormen wijkt af van de rechtsvormvergelijkingsmethode in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 15, vierde, vijfde en zesde lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat de vergelijkingen in die leden afzonderlijk blijven bestaan. De formulering wordt daarbij wel aangepast aan de voorgestelde tekst van artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Dat betekent dat wordt voorgesteld om de zinsnede «naar aard en inrichting vergelijkbaar» te vervangen door een tekst waarin expliciet is opgenomen dat het moet gaan om buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van de in de genoemde leden bedoelde Nederlandse rechtsvormen. Met deze aanpassing van de formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 15, zevende lid, Wet Vpb 1969

Artikel 15, zevende lid, Wet Vpb 1969 bepaalt onder andere dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gegeven voor de beoordeling of een buitenlands lichaam naar aard en inrichting vergelijkbaar is met Nederlandse rechtsvormen. In het voorgestelde artikel 1a, derde lid, Wet Vpb 1969 is een delegatiebepaling opgenomen met het oog op de invulling van de rechtsvormvergelijkingsmethode (zie hiervoor de toelichting bij het voorgestelde artikel II, onderdeel A). Om die reden wordt voorgesteld de delegatiebepaling van artikel 15, zevende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 te laten vervallen. De tweede delegatie die in artikel 15, zevende lid, tweede zin, Wet Vpb 1969 is geregeld blijft ongewijzigd.

Artikel II, onderdeel Q (artikel 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorstel om onderdeel e van artikel 9, eerste lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen, wordt voorgesteld om onderdeel g van dat artikellid te verletteren tot onderdeel f (het voorgestelde artikel II, onderdeel K). In het kader van die wijziging wordt voorgesteld om de verwijzing in artikel 15ac, derde lid, Wet Vpb 1969 naar artikel 9, eerste lid, onderdeel g, van die wet dienovereenkomstig aan te passen.

Artikel II, onderdeel R (artikel 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met het voorstel om onderdeel e van artikel 9, eerste lid, Wet Vpb 1969 te laten vervallen, wordt voorgesteld om onderdeel g van dat artikellid te verletteren tot onderdeel f (het voorgestelde artikel II, onderdeel K). In het kader van die wijziging wordt voorgesteld om de verwijzingen in artikel 15a, vierde en zesde lid, Wet Vpb 1969 naar artikel 9, eerste lid, onderdeel g, van die wet dienovereenkomstig aan te passen.

Artikel II, onderdeel S (artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met de voorgestelde vernummering van artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 naar artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B) wordt voorgesteld om de verwijzing in artikel 17a, onderdeel g, Wet Vpb 1969 naar artikel 2, twaalfde lid, van die wet dienovereenkomstig aan te passen.

Artikel II, onderdeel T (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met de voorgestelde vernummering wordt het omgekeerd hybride lichaam niet langer gedefinieerd in het twaalfde maar in het elfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B). Daarnaast wordt artikel 9, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969, waarin een winstaf trek voor omgekeerd hybride lichamen is geregeld, verletterd tot e (het voorgestelde artikel II, onderdeel K). In artikel 25, vijfde lid, Wet Vpb 1969 is geregeld wanneer dividendbelasting die is ingehouden ten laste van een omgekeerd hybride lichaam niet als voorheffing in aanmerking mag worden genomen. De verwijzingen in dat lid worden overeenkomstig de voorgestelde vernummering en verlettering aangepast.

Artikel II, onderdeel U (artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 28 Wet Vpb 1969 regelt het regime van de fiscale beleggingsinstelling (fbi). In het tweede lid van dat artikel zijn voorwaarden gesteld aan de rechtsvorm die een fbi mag hebben. Naast de nv, de bv en het fgr kan dit een buitenlands lichaam zijn dat is opgericht of aangegaan naar het recht van de in dat tweede lid opgenomen staten en dat «naar aard en inrichting vergelijkbaar» is met een nv, bv of fgr. Vanwege de beperking tot die staten wordt artikel 28 Wet Vpb 1969 uitgezonderd van de algemene gelijkstellingsbepaling in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Wel wordt voorgesteld om de formulering «naar aard en inrichting vergelijkbaar» in overeenstemming te brengen met de voorgestelde tekst van artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969 op dat punt, dat wil zeggen dat het moet gaan om bepaalde buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van de nv, bv of van het fgr. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel III

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

Artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 regelt wie belastingplichtig is voor de dividendbelasting. Dat zijn, kort gezegd, degenen die – rechtstreeks of door middel van certificaten – gerechtigd zijn tot de opbrengst (opbrengstgerechtigden) van aandelen in, winstbewijzen van, kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 aan of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 aan in Nederland gevestigde vennootschappen (inhoudingsplichtigen).

De in dit voorstel van wet voorgestelde codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode en de voorgestelde introductie van de aanvullende kwalificatiemethoden geven aanleiding de inhoud van het begrip inhoudingsplichtige aan te vullen en het begrip opbrengstgerechtigde nader in te vullen.

In het huidige artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 worden in Nederland gevestigde nv's, bv's, open cv's, andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en (onder omstandigheden) omgekeerd hybride lichamen als inhoudingsplichtigen aangemerkt. In artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965 worden fondsen voor gemene rekening en houdstercoöperaties gelijkgesteld met vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld met als gevolg dat ze op basis van de huidige tekst van het eerste lid van genoemd artikel 1 worden aangemerkt als inhoudingsplichtigen.

Artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 1, eerste lid, onderdeel a, Wet DB 1965 worden in Nederland gevestigde nv's, onderscheidenlijk bv's, aangemerkt als inhoudingsplichtigen. Voorgesteld wordt om voor de dividendbelasting cv's, net als voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting, als transparant aan te merken. Als gevolg daarvan is de tot en met 31 december 2024 als «open cv» kwalificerende cv niet langer inhoudingsplichtig voor de dividendbelasting. Ook wordt voorgesteld om «andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» niet meer in de opsomming van inhoudingsplichtigen op te nemen om aan te sluiten bij de voorgestelde wijzigingen in de vennootschapsbelasting (zie de toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdeel A). Om die reden worden fgr's (het voorgestelde onderdeel b) en houdstercoöperaties⁴³ (voorgesteld onderdeel c) aan de opsomming van inhoudingsplichtigen in artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 toegevoegd. Verder worden in onderdeel a de lichamen die naar het recht van een andere staat zijn opgericht of aangegaan en waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van de nv of bv toegevoegd aan de lijst met inhoudingsplichtigen. In Nederland gevestigde fgr's die zijn aangegaan naar het recht van een andere staat worden eveneens aangemerkt als inhoudingsplichtige. De buitenlandse lichamen die vergelijkbaar zijn met de houdstercoöperatie kunnen ook inhoudingsplichtig zijn, maar dat is geregeld door de voorgestelde aanpassingen van artikel 1, negende lid, Wet DB 1965 in samenhang met het achtste lid van dat artikel. De rechtsvormvergelijking wordt hiermee gecodificeerd en de inhoudingsplicht voor in Nederland gevestigde buitenlandse lichamen, waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met een nv, bv, fgr of coöperatie wordt met deze aanpassingen in de Wet DB 1965 geregeld.

Daarnaast worden in het voorgestelde artikel 1, eerste lid, onderdeel d, Wet DB 1965 als inhoudingsplichtigen aangemerkt in Nederland gevestigde, naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met die van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds. Deze lichamen zijn tevens binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en deze voorgestelde bepaling vormt daarom de evenknie van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 (zie het voorgestelde artikel II, onderdeel A). Hiermee wordt een aanvullende kwalificatiemethode (de vaste methode) in de Wet DB 1965 geïntroduceerd.

Ten slotte is in het voorgestelde artikel 1, eerste lid, onderdeel e, Wet DB 1965 opgenomen dat lichamen als bedoeld in artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969 (omgekeerde hybride lichamen) voor zover de opbrengstgerechtigde woonachtig of gevestigd is in een staat die een dergelijk lichaam als een

⁴³ In het huidige artikel 1, achtste lid, Wet DB 1965 is opgenomen wat onder een houdstercoöperatie moet worden verstaan. Deze definitie blijft ongewijzigd.

belastingplichtige voor een winstbelasting beschouwt inhoudingsplichtig zijn. Dit is momenteel al geregeld in artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965.

Artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965

Het huidige artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965 regelt, kort gezegd, dat voor de toepassing van de dividendbelasting, bewijzen van deelgerechtigdheid in fgr's en kwalificerende lidmaatschapsrechten in houdstercoöperaties gelijk worden gesteld met aandelen in vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal en dat fgr's, onderscheidenlijk houdstercoöperaties, worden gelijkgesteld met vennootschappen. In samenhang met het voorgestelde artikel 1, eerste lid, onderdeel d, Wet DB 1965, op basis waarvan bepaalde buitenlandse lichamen inhoudingsplichtig zijn, wordt voorgesteld om aan artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965 toe te voegen dat ook belangen in dergelijke buitenlandse lichamen als bedoeld in genoemd onderdeel d worden gelijkgesteld met aandelen in vennootschappen (als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a) en dat dergelijke lichamen worden gelijkgesteld met vennootschappen (als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a).

Artikel 1, negende lid, Wet DB 1965

In artikel 1, negende lid, onderdeel a, Wet DB 1965 wordt voor toepassing van die wet geregeld dat onder coöperatie mede wordt verstaan een vereniging op coöperatieve grondslag. Gezien de codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode in de Wet DB 1965 wordt voorgesteld om hieraan toe te voegen dat onder coöperatie ook wordt verstaan een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een (naar Nederlands recht opgerichte) coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag. Deze uitbreiding van het begrip coöperatie werkt door naar het begrip houdstercoöperatie, omdat in artikel 1, achtste lid, Wet DB 1965 de houdstercoöperatie wordt gedefinieerd als een coöperatie die voldoet aan een bepaalde werkzaamhedentoets. Via de inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties in het voorgestelde artikel 1, eerste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 kan een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een naar Nederlands recht opgerichte coöperatie of vereniging op coöperatieve grondslag ook worden aangemerkt als inhoudingsplichtige.

Omdat ingevolge de definitiebepaling van artikel 1, negende lid, onderdeel a, Wet DB 1965 een vereniging op coöperatieve grondslag reeds voor de toepassing van de Wet DB 1965 onder het begrip coöperatie valt, kan de aanduiding «of vereniging op coöperatieve grondslag» in artikel 1, negende lid, onderdeel b, Wet DB 1965 vervallen. Hiermee is derhalve geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 1, tiende lid, Wet DB 1965

In verband met de voorgestelde vernummering van artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb1969 naar artikel 2, elfde lid, van die wet (het voorgestelde artikel II, onderdeel B) wordt voorgesteld om de verwijzing in artikel 1, tiende lid, Wet DB 1965 naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 dienovereenkomstig aan te passen.

Artikel 1, elfde lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 1, elfde lid, Wet DB 1965 wordt geregeld dat voor de Wet DB 1965 en de daarop berustende bepalingen onder een fgr wordt verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 2, vierde lid,

Wet Vpb 1969. In het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling» wordt voorgesteld om de in die bepaling opgenomen definitie van fgr met ingang van 1 januari 2025 te wijzigen.

Artikel 1, twaalfde lid, Wet DB 1965

Lichamen die onder het APV-regime van artikel 2.14a Wet IB 2001 vallen, worden momenteel voor de toepassing van de dividendbelasting als opbrengstgerechtigde in de zin van artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 aangemerkt. Het APV-regime werkt namelijk momenteel niet door naar de dividendbelasting, met uitzondering van de regels inzake dividendstripping van artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 (artikel 4, achtste lid, onderdeel c, Wet DB 1965). Dit kan leiden tot verschillen tussen de heffing van inkomstenbelasting en van dividendbelasting. In de inkomstenbelasting wordt op basis van het APV-regime afgezonderd vermogen (de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven) toegerekend aan degene die dit vermogen heeft afgezonderd. Degene (natuurlijk persoon) aan wie het vermogen wordt toegerekend, is belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. Voor de dividendbelasting is echter het APV, waarin het vermogen is afgezonderd, zelf de belastingplichtige. Hierdoor kunnen situaties ontstaan waarin geen of dubbel belasting wordt geheven. In het voorgestelde artikel 1, elfde lid, Wet DB 1965 wordt daarom voorgesteld om het APV voor de heffing van de dividendbelasting als fiscaal transparant te behandelen door de achterliggers in het APV aan te wijzen als gerechtigden tot de opbrengst van de aandelen die het APV houdt. Dit leidt ertoe dat deze achterliggende gerechtigden als belastingplichtigen in de heffing van dividendbelasting worden betrokken. Deze fiscale transparantie geldt voor zover de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een APV volgens artikel 2.14a Wet IB 2001 of het overgangsrecht in artikel 10a.7 Wet IB 2001 worden toegerekend aan een ander dan het APV en dus niet voor zover er bijvoorbeeld sprake is van een toerekeningsstop op grond van artikel 2.14a, zevende lid, Wet IB 2001.

Het voorgaande wordt met het volgende voorbeeld toegelicht.

Voorbeeld 11

Een in Nederland gevestigde stichting is per 1 januari 2010 een APV. De erfgenamen van de inbrenger wonen in het buitenland. De stichting bezit een beleggingsportefeuille waartoe ook Nederlandse beursgenoteerde aandelen behoren. De stichting is niet onderworpen aan vennootschapsbelasting.

Uitwerking

Inkomstenbelasting wordt in de praktijk niet geheven. Voor de toepassing van de inkomstenbelasting is het APV transparant (artikel 2.14a Wet IB 2001). Alle beursgenoteerde aandelen (box 3-vermogen) worden toegerekend aan natuurlijk personen. Dit box 3-vermogen wordt voor niet-inwoners niet belast in Nederland.

Onder de huidige wetgeving is het APV voor de dividendbelasting niet transparant. Keert het beursfonds dividend uit, dan wordt er 15% dividendbelasting ingehouden ten laste van de stichting. De stichting kan vervolgens als niet aan vennootschapsbelasting onderworpen aandeelhouder deze dividendbelasting terugvragen op de voet van artikel 10, eerste lid, Wet DB 1965. Dit leidt ertoe dat er geen inkomstenbelasting en geen dividendbelasting wordt geheven.

Na de inwerkingtreding van het voorgestelde artikel 1, twaalfde lid, Wet DB 1965 wordt het APV als fiscaal transparant aangemerkt. De inhouding van dividendbelasting door het beursfonds vindt dan plaats ten laste van de natuurlijk personen aan wie het vermogen op basis van het APV-regime wordt toegerekend. In dit voorbeeld zijn dit de in het buitenland woonachtige erfgenamen, waarvoor de geheven dividendbelasting een eindheffing is. Indien het vermogen van het APV wordt toegerekend aan natuurlijk personen die in Nederland wonen, kan de ingehouden dividendbelasting als voorheffing met de verschuldigde inkomstenbelasting worden verrekend.

Artikel 1, dertiende lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 1, dertiende lid, Wet DB 1965 wordt geregeld welke naar buitenlandse lichamen kunnen worden aangemerkt als degenen die gerechtigd zijn tot de opbrengst van de in het eerste lid bedoelde aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen. In het voorgestelde artikel 1, dertiende lid, onderdeel a, Wet DB 1965 worden hiertoe gerekend de buitenlandse lichamen die vergelijkbaar zijn met Nederlandse belastingplichtige rechtsvormen voor de vennootschapsbelasting (lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969). Voor die vergelijkbare lichamen wordt – ongeacht hun vestigingsplaats – de fiscale behandeling gevolgd van de Nederlandse rechtsvorm waarmee het lichaam vergelijkbaar is. Hiermee wordt de rechtsvormvergelijkingsmethode voor de gerechtigden tot de opbrengst gecodificeerd.

In het voorgestelde artikel 1, dertiende lid, onderdeel b, aanhef en onder 1°, Wet DB 1965 wordt de vaste methode voor gerechtigden tot de opbrengst geïntroduceerd. Dit betekent dat als gerechtigden tot de opbrengst in ieder geval ook worden verstaan de in Nederland gevestigde lichamen welke niet-vergelijkbaar zijn met een Nederlandse rechtsvorm. Dergelijke lichamen zijn voor de vennootschapsbelasting in beginsel binnenlands belastingplichtig op grond van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Zie voor een nadere toelichting de toelichting op het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B).

In het voorgestelde artikel 1, dertiende lid, onderdeel b, aanhef en onder 2°, Wet DB 1965 is de symmetrische methode opgenomen. Hierbij geldt dat als gerechtigden tot de opbrengst kunnen worden aangemerkt niet-vergelijkbare buitenlandse lichamen welke niet in Nederland zijn gevestigd en waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam. Zie voor een nadere toelichting het voorgestelde artikel 3, tweede lid, Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel C).

Artikel 1, veertiende lid, Wet DB 1965

In het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 wordt de toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van fiscaal transparante lichamen geregeld (het voorgestelde artikel I, onderdeel B). Deze voorgestelde toerekeningsbepaling bestaat enerzijds uit de codificatie van de bestaande fiscale transparantie van personenvennootschappen en daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen en anderzijds uit de introductie van de fiscale transparantie voor buitenlandse lichamen die op basis van de symmetrische methode als fiscaal transparant worden behandeld.

Op grond van het voorgestelde artikel 1, veertiende lid, Wet DB 1965 werkt deze toerekening ook door naar de dividendbelasting. Indien de opbrengst van aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 overeenkomstig artikel 2.14bis, eerste tot en met derde lid, Wet IB 2001 wordt toegerekend aan een participant in een transparant lichaam als bedoeld in artikel 2.14bis, eerste of tweede lid, Wet IB 2001, wordt voor de toepassing van de dividendbelasting die participant aangemerkt als de gerechtigde tot de opbrengst van die aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen.

Artikel 1, vijftiende lid, Wet DB 1965

Ingevolge het voorgestelde artikel 1, vijftiende lid, Wet DB 1965 worden bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels gesteld voor de beoordeling wanneer de rechtsvorm van een buitenlands lichaam vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam voor de toepassing van de dividendbelasting (rechtsvormvergelijkingsmethode). Op grond van genoemd lid kunnen 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 vergelijkbaar is met het betreffende naar Nederlands recht opgerichte of aangegane lichaam. Een dergelijke delegatiebepaling wordt ook voorgesteld voor de toepassing van de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en bronbelasting.

Artikel III, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 4, achtste lid, Wet DB 1965

Door het voorgestelde artikel 1, twaalfde lid, Wet DB 1965 verliest artikel 4, achtste lid, onderdeel d, Wet DB 1965, waarin de artikelen 2.14a en 10a.7 Wet IB 2001 voor de toepassing van artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 (de bepaling over de «uiteindelijke gerechtigde») van overeenkomstige toepassing worden verklaard, per 1 januari 2025 zijn belang. Daarom wordt voorgesteld genoemd onderdeel d met ingang van die datum te schrappen. De betreffende bepaling is thans opgenomen in artikel 4, achtste lid, onderdeel c, Wet DB 1965. In Overige Fiscale Maatregelen 2024 wordt voorgesteld om genoemd onderdeel c met ingang van 1 januari 2024 te verletteren tot onderdeel d van genoemd artikel 4, achtste lid.

Artikel 4, negende lid, Wet DB 1965

Voorgesteld wordt om de terminologie voor een naar buitenlands recht opgerichte opbrengstgerechtigde in de zin van artikel 4, negende lid, Wet DB 1965 in overeenstemming te brengen met het voorgestelde artikel 1, dertiende lid, Wet DB 1965 door naast «opgericht» (op grond van het recht van een staat) ook de term «aangegaan» te gebruiken.

Artikel 4, dertiende lid, Wet DB 1965

De in artikel 4, dertiende lid, Wet DB 1965 opgenomen verwijzing naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt in verband met de in het voorgestelde artikel II, onderdeel B, opgenomen vernummering van genoemd twaalfde lid naar artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969 dienovereenkomstig aangepast.

Artikel IV

Artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021

Artikel 1.2, eerste lid, onderdeel a, Wet BB 2021

De in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel a, Wet BB 2021 opgenomen verwijzing naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt in verband met de in het voorgestelde artikel II, onderdeel B, opgenomen vernummering van genoemd twaalfde lid naar artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969 dienovereenkomstig aangepast.

Artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, en tweede lid, Wet BB 2021

Bronbelasting wordt geheven door inhouding op voordelen in de vorm van renten, royalty's en – met ingang van 1 januari 2024 (zie hierna) – dividenden. Artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021 geeft een opsomming van de lichamen die inhoudingsplichtig kunnen zijn voor de bronbelasting. Voor deze lichamen is bij de invoering van de bronbelasting aansluiting gezocht bij de lichamen, bedoeld in de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969. De voorgestelde wijzigingen in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021 houden dan ook verband met de in dit voorstel van wet voorgestelde wijzigingen in de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969. Bij deze wijzigingen is rekening gehouden met de wettekst zoals die luidt na de inwerkingtreding van de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden op 1 januari 2024. Voor de bronbelasting op dividenden geldt ingevolge artikel 1.2, tweede lid, Wet BB 2021, zoals dat na de inwerkingtreding van voornoemde wet luidt, een beperkter begrip inhoudingsplichtige, dat aansluit bij het begrip inhoudingsplichtige in de dividendbelasting.

Voorgesteld wordt om de cv voor de bronbelasting, net zoals voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, in alle gevallen als transparant aan te merken. Derhalve wordt voorgesteld dat de open cv niet langer als inhoudingsplichtige in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 3°, Wet BB 2021 zal zijn opgenomen.

Daarnaast wordt voorgesteld om «andere, al dan niet rechtspersoonlijkheid bezittende, vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» niet meer als zodanig in de opsomming van inhoudingsplichtigen op te nemen (het huidige artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 4°, Wet BB 2021). Hiermee wordt aangesloten bij de wijzigingen in de vennootschapsbelasting (zie de toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdelen A en B).

Het voorgaande heeft tot gevolg dat in het huidige artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021 wordt voorgesteld de subonderdelen 3° en 4° te laten vervallen, onder vernummering van de subonderdelen 5° tot en met 13° van genoemd artikel onderdeel tot subonderdelen 3° tot en met 11°.

Ter verduidelijking wordt «andere rechtspersonen» (in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 7° (nieuw), Wet BB 2021) gewijzigd in «andere Nederlandse rechtspersonen». Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Voorgesteld wordt om de verschillende categorieën buitenlandse lichamen die als inhoudingsplichtige kunnen worden aangemerkt op te nemen in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 9° (nieuw), Wet BB 2021 in samenhang met het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid. In verband daarmee wordt voorgesteld het huidige artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 12°, Wet BB 2021 (waarin thans de rechtsvormvergelijkingsmethode is opgenomen) – na de hiervoor

genoemde vernummering betreft dit subonderdeel 10° – te laten vervallen, onder vernummering van subonderdeel 11° (nieuw) tot 10°.

In het tot subonderdeel 9° van genoemd artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, vernummerde subonderdeel 11° zijn thans doelvermogens opgenomen. Doelvermogens kunnen in de voorgestelde tekst inhoudingsplichtig zijn op grond van genoemd subonderdeel 9° (nieuw) in samenhang met het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, onderdeel b, Wet BB 2021. In het genoemde tweede lid worden drie categorieën van buitenlandse lichamen als inhoudingsplichtige aangemerkt. Het gaat hierbij om naar het recht van een andere staat opgerichte of aangegane lichamen: waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een lichaam als bedoeld artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969 (onderdeel a); die in Nederland zijn gevestigd en waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met die van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds (onderdeel b, subonderdeel 1°); en die niet in Nederland zijn gevestigd en waarvan de rechtsvorm niet vergelijkbaar is met die van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c, e, f of g, Wet Vpb 1969, noch met die van een maatschap, vof, cv of transparant fonds, mits de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van een dergelijk lichaam volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam (onderdeel b, subonderdeel 2°).

De rechtsvormvergelijkingsmethode die momenteel in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 12°, Wet BB 2021 is opgenomen, wordt met het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 9°, in samenhang met het voorgestelde tweede lid, onderdeel a, Wet BB 2021 grammaticaal in lijn gebracht met de in dit voorstel van wet gekozen formulering, bijvoorbeeld in het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet Vpb 1969. Het kan hierbij gaan om in Nederland gevestigde en in het buitenland gevestigde lichamen. In het buitenland gevestigde lichamen kunnen inhoudingsplichtig zijn voor de bronbelasting op rente en royalty's indien de rente- en royaltybetalingen kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland (zie artikel 3.3, eerste lid, onderdeel b, respectievelijk artikel 3.4, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021).

In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 9°, in samenhang met het voorgestelde tweede lid, onderdeel b, onder 1°, Wet BB 2021 wordt de vaste methode voor in Nederland gevestigde buitenlandse lichamen vastgelegd conform het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969. Indien voor het in Nederland gevestigde buitenlandse lichaam geen Nederlands equivalent bestaat, wordt het lichaam als inhoudingsplichtige aangemerkt.

In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 9°, in samenhang met het voorgestelde tweede lid, onderdeel b, onder 2°, Wet BB 2021 wordt de symmetrische methode voor in het buitenland gevestigde buitenlandse lichamen vastgelegd. In het buitenland gevestigde buitenlandse lichamen kunnen inhoudingsplichtig zijn voor de bronbelasting op rente en royalty's indien de rente- en royaltybetalingen kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland (zie artikel 3.3, eerste lid, onderdeel b, respectievelijk artikel 3.4, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021). Indien voor het buitenlandse lichaam geen Nederlands equivalent bestaat en de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van een dergelijk lichaam volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam, dan wordt deze fiscale kwalificatie in Nederland gevolgd.

In artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 10° (nieuw), dit betreft het huidige subonderdeel 13° van genoemd onderdeel b (inzake een omgekeerd hybride lichaam als inhoudingsplichtige), wordt de verwijzing naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 169 in verband met de vernummering van de leden van dat artikel aangepast in een verwijzing naar artikel 2, elfde lid, Wet Vpb 1969.

Artikel 1.2, derde lid (nieuw), Wet BB 2021

Met de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden wordt per 1 januari 2024 een nieuw tweede lid ingevoegd in artikel 1.2 Wet BB 2021, welk lid in het onderhavige voorstel van wet met ingang van 1 januari 2025 wordt vernummerd tot derde lid van dat artikel. In dit wetsvoorstel en in de toelichting hieronder wordt ervan uitgegaan dat de voorgestelde wijziging van dit lid in (het voorgestelde artikel V, onderdeel A, van) het voorstel van wet Fiscale verzamelwet 2024⁴⁴ eveneens met ingang van 1 januari 2024 in werking treedt. In het onderhavige lid wordt, kort gezegd, geregeld welke lichamen voor de heffing van bronbelasting op dividenden worden aangemerkt als inhoudingsplichtige. Vanwege het voor de bronbelasting transparant worden van de open cv en het vervallen van «andere, al dan niet rechtspersoonlijkheid bezittende, vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» in de opsomming van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, Wet BB 2021 wordt voorgesteld die subonderdelen niet langer op te nemen in de opsomming van inhoudingsplichtigen voor de bronbelasting op dividenden.

Na de wijzigingen worden, kort gezegd, voor de heffing van bronbelasting op dividenden als inhoudingsplichtige aangemerkt: de nv (1°), de bv (2°), de coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag (3°(nieuw)), het fgr (8°(nieuw)), de omgekeerd hybride lichamen (10°(nieuw)), de buitenlandse lichamen (9°(nieuw)) die op grond van de vaste methode (tweede lid, onderdeel b, onder 1°) als niet-transparant worden behandeld en de buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van de nv, de bv, coöperaties, verenigingen op coöperatieve grondslag of het fgr (eerste lid, onderdeel b, onder 1°, 2°, 3° of 8°).

Artikel 1.2, vierde lid (nieuw) en vijfde lid (nieuw), Wet BB 2021

Artikel 1.2, derde lid, Wet BB 2021 treedt per 1 januari 2024 in werking (Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden) en wordt in het onderhavige voorstel van wet met ingang van 1 januari 2025 vernummerd tot vierde lid van dat artikel. Hierin wordt, kort gezegd, geregeld dat bewijzen van deelgerechtigdheid in een fgr en lidmaatschapsrechten in coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag worden gelijkgesteld met aandelen en dergelijke lichamen gelijkgesteld met vennootschappen.

Daarnaast wordt het voorgestelde artikel 1.2, vierde lid (nieuw), Wet BB 2021 zo vormgegeven dat een opsomming wordt gegeven van belangen die voor de toepassing van de Wet BB 2021 worden gelijkgesteld met aandelen in een vennootschap. In het voorgestelde artikel 1.2, vierde lid (nieuw), onderdelen a en b, Wet BB 2021 worden de belangen in, kort gezegd, een fgr en coöperatie opgesomd, die reeds in de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden worden gelijkgesteld met aandelen in een vennootschap. Daarnaast wordt de opsomming uitgebreid voor belangen in een naar het recht van een andere staat opgericht of aangegaan lichaam waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een nv, bv, coöperatie, vereniging op coöperatieve grondslag of fgr

⁴⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 342.

(onderdeel c) en lichamen als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1° (onderdeel d). Die laatste categorie lichamen betreft de buitenlandse lichamen die op grond van de vaste methode inhoudingsplichtig zijn.

Ten slotte worden in het voorgestelde artikel 1.2, vijfde lid (nieuw), Wet BB 2021 de hierboven (in het vierde lid (nieuw)) genoemde fgr's, coöperaties, verenigingen op coöperatieve grondslag, onderscheidenlijk lichamen, voor de toepassing van de Wet BB 2021 gelijkgesteld met vennootschappen.

Artikel 1.2, zesde lid (nieuw), Wet BB 2021

In het voorgestelde artikel 1.2, zesde lid (nieuw), Wet BB 2021 wordt geregeld dat voor de Wet BB 2021 en de daarop berustende bepalingen onder een fgr wordt verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969. In het voorstel van wet «Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling» wordt voorgesteld om de in die bepaling opgenomen definitie van fgr met ingang van 1 januari 2025 te wijzigen.

Artikel 1.2, zevende lid (nieuw), Wet BB 2021

In het voorgestelde artikel 1.2, zevende lid (nieuw), Wet BB 2021 wordt geregeld welke naar buitenlands recht opgerichte lichamen kunnen worden aangemerkt als voordeelgerechtigde. Hiermee wordt geregeld dat voor de invulling van dit begrip ook de rechtsvormvergelijking, vaste en symmetrische methode van toepassing is. Voor de toelichting wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 1, dertiende lid, Wet DB 1965.

Artikel 1.2, negende lid, Wet BB 2021

In het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 wordt de toerekening van de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, van de fiscaal transparante lichamen geregeld (het voorgestelde artikel I, onderdeel B). Deze voorgestelde toerekeningsbepaling bestaat enerzijds uit de codificatie van de bestaande fiscale transparantie van personenvennootschappen en daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen en anderzijds uit de introductie van de fiscale transparantie voor buitenlandse lichamen die op basis van de symmetrische methode als fiscaal transparant worden behandeld.

In het voorgestelde artikel 1.2, negende lid, Wet BB 2021 wordt voorgesteld om deze toerekening ook door te laten werken naar de bronbelasting. Lichamen waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven, onderscheidenlijk kosten, worden toegerekend aan de participanten in dat lichaam, worden voor de heffing van bronbelasting ook als fiscaal transparant behandeld. Dat gebeurt door de participanten in die transparante lichamen aan te wijzen als gerechtigden tot de voordelen, bedoeld in artikel 3.1 Wet BB 2021, wat ertoe leidt dat deze participanten als belastingplichtigen in de heffing van bronbelasting worden betrokken.

Artikel 1.2, tiende lid, Wet BB 2021

Het voorgestelde artikel 1.2, tiende lid, Wet BB 2021 regelt dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld voor de beoordeling of een naar het recht van een andere staat opgericht of aangaan lichaam een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met die van

een naar Nederlands recht opgericht of aangegaan lichaam. De kaders voor deze rechtsvormvergelijkingsmethode worden bij of krachtens een algemene maatregel van bestuur vastgelegd.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 13a van de Successiewet 1956)

In artikel 13a van de Successiewet 1956 (SW 1956), dat een (verkrijgings-)fictie bevat waardoor waardeinstijgingen van aandelen in bepaalde gevallen worden betrokken in de erfbelasting, wordt in het vijfde lid verwezen naar een reeks artikelen uit de aanmerkelijkbelangregeling in hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Deze reeks wordt uitgebreid met een verwijzing naar het voorgestelde artikel 4.5b Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel G) betreffende de uitbreiding van de begrippen «aandeel» en «vennootschap» voor buitenlandse lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Die begripsuitbreiding geldt met deze voorgestelde aanpassing ook voor artikel 13a SW 1956.

Artikel V, onderdeel B (artikel 20 van de Successiewet 1956)

In het huidige artikel 20, vijfde én zevende lid, SW 1956 wordt artikel 4.5a Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaard voor de toepassing van artikel 20 SW 1956. Deze dubbele toepassingsverklaring wordt weggenomen door het voorstel de verwijzing naar artikel 4.5a Wet IB 2001 in artikel 20, vijfde lid, slotzin, SW 1956 te laten vervallen. Verder wordt de verwijzing in artikel 20, zevende lid, SW 1956 uitgebreid met een verwijzing naar artikel 4.5b Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel G) betreffende de uitbreiding van de begrippen «aandeel» en «vennootschap» voor buitenlandse lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Die begripsuitbreiding geldt met deze aanpassing ook voor artikel 20 SW 1956.

Artikel V, onderdeel C (artikel 35c van de Successiewet 1956)

In het huidige artikel 35c, achtste lid, SW 1956, dat in het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024 met ingang van 1 januari 2024 wordt vernummerd tot artikel 35c, elfde lid, SW 1956⁴⁵ en met ingang van 1 januari 2025 wordt vernummerd tot artikel 35c, twaalfde lid, SW 1956⁴⁶, worden de artikelen 4.3 tot en met 4.5a Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaard bij de toepassing van hoofdstuk IIIA SW 1956 inzake de bedrijfsopvolging. Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2025 ook het voorgestelde artikel 4.5b Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel G) betreffende de uitbreiding van de begrippen «aandeel» en «vennootschap» voor buitenlandse lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm, van overeenkomstige toepassing te verklaren.

Artikel VI

Artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om de kwalificatie van commanditaire vennootschappen als open cv te laten vervallen. Als een gevolg daarvan wordt de cv als fiscaal transparant aangemerkt. Daarom wordt voorgesteld om artikel 2, derde

⁴⁵ Artikel IV van het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024.

⁴⁶ Artikel V, onderdeel B, van het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024.

lid, onderdeel c, AWR, in welke bepaling de open cv is gedefinieerd, te laten vervallen. In samenhang daarmee wordt voorgesteld om in artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR, de zinsnede dat onder de term «aandeel» mede wordt begrepen de deelgerechtigdheid van een commanditaire vennoot in een open cv te laten vervallen. Vanwege het schrappen van onderdeel c worden de onderdelen d tot en met ha verletterd tot c tot en met h.

Voorgesteld wordt het omgekeerd hybride lichaam niet langer te definiëren in het twaalfde lid maar in het elfde lid van artikel 2 Wet Vpb 1969 (het voorgestelde artikel II, onderdeel B). In het kader van die wijziging wordt voorgesteld om de verwijzing in artikel 2, derde lid, onderdeel e (nieuw), en in artikel 2, derde lid, onderdeel k, AWR naar artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 dienovereenkomstig aan te passen.

Artikel VII

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

In artikel 25, vijftiende lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) worden de artikelen 4.3 tot en met 4.5a Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaard voor de toepassing van artikel 25, achtste tot en met veertiende lid, IW 1990 inzake uitstel van betaling bij een conserverende aanslag. Voorgesteld wordt om ook het voorgestelde artikel 4.5b Wet IB 2001 (het voorgestelde artikel I, onderdeel G) betreffende de uitbreiding van de begrippen «aandeel» en «vennootschap» voor buitenlandse lichamen met een niet-vergelijkbare rechtsvorm, van overeenkomstige toepassing te verklaren.

Door het voorgestelde vervallen van de definitie van de open cv in artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR wordt voorgesteld de definitie voor de belastingwet van het begrip «aandeel» in het huidige artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR door middel van een verlettering over te brengen naar artikel 2, derde lid, onderdeel e, van die wet (het voorgestelde artikel VI). Het voorstel is derhalve om de verwijzing naar artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR te wijzigen in een verwijzing naar artikel 2, derde lid, onderdeel e, van die wet.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 26 van de Invorderingswet 1990)

De verwijzingen in artikel 26, zevende lid, IW 1990 zijn gelijk aan de verwijzingen in artikel 25, vijftiende lid, IW 1990. De verwijzingen in artikel 26, zevende lid, IW 1990 worden op dezelfde wijze aangepast als de verwijzingen in artikel 25, vijftiende lid, IW 1990. Voor de toelichting wordt verwezen naar de toelichting op de wijzigingen in artikel 25 IW 1990.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 70h van de Invorderingswet 1990)

Artikel 70h, eerste lid, IW 1990

Het voorgestelde artikel 70h IW 1990 biedt de belastingschuldige (een open cv als bedoeld in artikel IX, eerste lid) die aannemelijk maakt dat géén gebruik kan worden gemaakt van de doorschuiffaciliteit uit het voorgestelde artikel X, eerste en tweede lid, de mogelijkheid om een schriftelijk verzoek in te dienen om de belastingschuld (die is ontstaan als gevolg van de fictie van het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel IX, eerste lid) gespreid te betalen. Indien wel van de doorschuiffaciliteit gebruik kan worden gemaakt, maar er door de belastingschuldige geen gebruik is gemaakt van de faciliteit, is uitstel van betaling niet mogelijk. Indien bijvoorbeeld één van de commanditaire vennoten in de open cv

niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting kan de open cv geen gebruik maken van de doorschuiffaciliteit, bedoeld in het voorgestelde artikel X, en kan de open cv in beginsel gebruik maken van uitstel van betaling.

Naast de eis dat de belastingschuldige geen gebruik kan maken van de doorschuifregeling wordt uitstel van betaling slechts verleend wanneer er voldoende zekerheid wordt gesteld. Bij het verlangen van zekerheid bij uitstel van betaling wordt rekening gehouden met het incassorisico van de ontvanger van de Belastingdienst. Hierbij geldt dat hoe langer de periode is dat het uitstel wordt verleend, hoe groter het risico is dat de ontvanger de belastingschuld niet (volledig) kan incasseren.

Omdat in dit geval sprake is van een langdurig bijzonder uitstel moet de ontvanger bij dit uitstel voldoende zekerheid verlangen. Volgens vast beleid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en, indien nodig, uitgewonnen. Hierbij kan gedacht worden aan een bankgarantie of hypotheek. Het is niet verplicht dat de belastingschuldige de bezittingen als zekerheid verstrekt. Bij het verlangen van zekerheid wordt geen onderscheid gemaakt tussen belastingschuldigen die in Nederland zijn gevestigd of belastingschuldigen die buiten Nederland zijn gevestigd of die uit Nederland willen vertrekken.

Artikel 70h, tweede lid, IW 1990

In het voorgestelde artikel 70h, tweede lid, IW 1990 is opgenomen dat het uitstel van betaling zich beperkt tot de verschuldigde belasting die kan worden toegerekend aan het voordeel ter zake van de fictieve vervreemding, bedoeld in het voorgestelde artikel IX, eerste lid. De belastingschuld die niet ziet op het voordeel ter zake van de bedoelde vervreemding dient de belastingschuldige tijdig te voldoen.

Artikel 70h, derde lid, IW 1990

In het voorgestelde artikel 70h, derde lid, IW 1990 is opgenomen dat de verschuldigde belasting waarvoor uitstel van betaling wordt verleend gespreid moet worden voldaan binnen een periode van ten hoogste tien jaar. De eerste termijn dient voldaan te worden binnen zes weken na de dagtekening van het aanslagbiljet. Dit is in overeenstemming met de reguliere betaaltermijn van een aanslag vennootschapsbelasting.⁴⁷ Dit is tevens in overeenstemming met andere bijzondere uitstelfaciliteiten waarbij de verschuldigde belasting gespreid moet worden voldaan binnen een periode van ten hoogste tien jaar.⁴⁸ Na het verstrijken van de uitstelperiode komt het uitstel van rechtswege te vervallen. Wanneer de belastingschuldige een betaaltermijn niet tijdig heeft voldaan, zal de ontvanger de belastingschuldige in de gelegenheid stellen om de betaaltermijn alsnog binnen veertien dagen te voldoen. Wordt het termijnbedrag niet alsnog binnen de veertien dagen voldaan dan kan de ontvanger het verleende uitstel van betaling beëindigen.

Artikel 70h, vierde lid, IW 1990

Op grond van het voorgestelde artikel 70h, vierde lid, IW 1990 wordt het uitstel van betaling beëindigd ingeval de belastingschuldige (de open) cv, bedoeld in het voorgestelde artikel IX, eerste lid) failliet wordt verklaard.

⁴⁷ Artikel 9, eerste lid, IW 1990.

⁴⁸ Zie artikel 25, negende lid, IW 1990 juncto artikel 3, derde lid, van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

Wanneer de belastingschuldige failliet wordt verklaard dient hij de ontvanger hiervan onverwijld in kennis te stellen.

Artikel 70h, vijfde lid, IW 1990

Het voorgestelde artikel 70h, vijfde lid, IW 1990 regelt dat de artikelen 24, zevende lid, 25, tweeëntwintigste lid, vijfde zin, en 28, derde en vierde lid, IW 1990 van overeenkomstige toepassing zijn. Dit houdt in de eerste plaats in dat gedurende het uitstel geen verrekening mogelijk is, tenzij belastingschuldige hierom verzoekt. Voorts wordt de belastingrente voor zover deze samenhangt met de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend, gelijkgesteld met die belasting. Tot slot geldt dat er geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht over de periode dat uitstel is verleend. Wanneer het verleende uitstel van betaling wordt beëindigd zijn belastingschuldigen wel invorderingsrente verschuldigd wanneer zij niet tot betaling overgaan. In dat geval wordt invorderingsrente berekend met ingang van de dag volgende op de dag waarop het uitstel wordt beëindigd.

Artikel 70h, zesde lid, IW 1990

Op het verzoek tot uitstel van betaling beslist de ontvanger bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Indien de belastingschuldige zich niet kan verenigen met de beslissing van de ontvanger dan staat na bezwaar de mogelijkheid tot beroep, hoger beroep en beroep in cassatie open. Dit is opgenomen in het voorgestelde artikel 70h, zesde lid, IW 1990. Deze rechtsgang is in overeenstemming met andere bijzondere uitstelfaciliteiten.

Artikel VIII

Artikel 2a, eerste lid, onderdeel z, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

Door het vervallen van de definitie van de open cv in artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR wordt de definitie voor de belastingwet van het begrip «BES eilanden» in artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 4°, AWR verletterd naar artikel 2, derde lid, onderdeel c, onder 4°, van die wet (het voorgestelde artikel VI). Het voorstel is derhalve om de verwijzing naar artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 4°, AWR te wijzigen in een verwijzing naar artikel 2, derde lid, onderdeel c, onder 4°, van die wet.

In verband met de voorgestelde verlettering van artikel 2, derde lid, onderdeel d, AWR naar artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR (het voorgestelde artikel VI) wordt de in artikel 2a, eerste lid, onderdeel z, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen opgenomen verwijzing naar genoemd onderdeel d (onder 4°) dienovereenkomstig aangepast.

Artikel IX

Eerste lid

In het voorgestelde artikel VI, onder 1, wordt de definitie van open cv (thans opgenomen in artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR) uit de AWR geschrapt en in samenhang daarmee wordt in het voorgestelde artikel II, onderdelen B, onder 1, subonderdeel a, en C, onder 1, subonderdeel b, de open cv uit de opsomming van belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting verwijderd. Dit houdt verband met de wens om het toestemmingsvereiste voor de kwalificatie van rechtsvormen te laten

vervallen, waardoor de open cv niet langer zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig zal zijn. Het voorgestelde artikel IX, eerste lid, regelt dat een open cv die met ingang van 1 januari 2025 als gevolg van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen niet langer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting op grond van de artikelen 2 of 3 Wet Vpb 1969 geacht wordt, voor de toepassing van de Wet Vpb 1969, al haar vermogensbestanddelen tegen de waarde in het economische verkeer te hebben overgedragen aan de lichamen of natuurlijk personen die participeren in die vennootschap (zowel de beherende als de commanditaire vennoten) naar rato van ieders gerechtigdheid, waarbij de open cv wordt geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten.

Het voorgestelde artikel IX, eerste lid, regelt – kort gezegd – een fictieve overdracht van vermogensbestanddelen op het niveau van de open cv onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop die open cv niet langer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting op grond van de artikelen 2 of 3 Wet Vpb 1969. De beoogde inwerkingtreding van de Wet aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen is 1 januari 2024 (het voorgestelde artikel XVIII, eerste lid). De voorgestelde artikelen I tot en met VIII die onder meer regelen dat de open cv wordt geschrapt uit de Nederlandse belastingwetten treden in werking met ingang van 1 januari 2025 (het voorgestelde artikel XVIII, tweede lid). De in artikel IX, eerste lid, bedoelde fictieve overdracht vindt plaats aan het eind van het kalenderjaar 2024.

De bepaling geldt voor alle cv's die op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 voldoen aan de definitie van de open cv in artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR zoals die luidt op 31 december 2024 en met ingang van 1 januari 2025 vanwege het onderhavige wetsvoorstel niet langer aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Dit zijn onder meer de in Nederland gevestigde open cv's die op 31 december 2024 binnenlands belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Daarnaast geldt de fictie voor in het buitenland gevestigde open cv's die Nederlands inkomen genieten en op 31 december 2024 buitenlands belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Voor een voor de vennootschapsbelasting buitenlands belastingplichtige open cv geldt een afrekening over aan het Nederlandse inkomen toerekenbare vermogensbestanddelen (inclusief goodwill) en fiscale reserves.

Deze fictieve overdracht geldt ingevolge het voorgestelde artikel IX, eerste lid, zoals eerder genoemd niet voor de open cv die met ingang van 1 januari 2025 aan de vennootschapsbelasting onderworpen blijft. De fictie van artikel IX, eerste lid is derhalve niet van toepassing indien de open cv met ingang van 1 januari 2025 vennootschapsbelastingplichtig wordt als omgekeerd hybride lichaam. Omgekeerde hybride lichamen zijn – kort gezegd – samenwerkingsverbanden die voor belastingdoeleinden door de staat naar het recht waarvan deze samenwerkingsverbanden zijn aangegaan of waarin ze zijn gevestigd als transparant worden aangemerkt en door de staat waarin een gelieerd lichaam is gevestigd dat in een bepaalde mate participeert in een dergelijk samenwerkingsverband als niet-transparant (en daarmee zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig) worden aangemerkt (zie het huidige artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969). Op grond van artikel 2, derde lid, juncto (thans) twaalfde lid, Wet Vpb 1969 is een dergelijk lichaam binnenlands belastingplichtig als het lichaam naar Nederlands recht is aangegaan of in Nederland is gevestigd. Indien de tot en met 2024 als open cv kwalificerende cv met ingang van 1 januari 2025 kwalificeert als een omgekeerd hybride lichaam dat vennootschapsbelastingplichtig is, is een eindafrekening over in de onderneming aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill op het niveau van de cv niet

gewenst, omdat de vennootschapsbelastingclaims – in beginsel – behouden blijven.

De fictieve overdracht door de open cv van alle vermogensbestanddelen aan de vennoten is noodzakelijk, omdat de beëindiging van de belastingplicht van de open cv civielrechtelijk niet resulteert in een overdracht van vermogensbestanddelen door de cv. Zonder nadere regeling zouden fiscale claims verloren kunnen gaan. Ook wordt in het voorgestelde artikel IX, eerste lid, geregeld dat op het hierboven genoemde tijdstip de open cv wordt geacht te zijn opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten, zodat ingevolge artikel 15d Wet Vpb 1969 sprake is van een verplichte eindafrekening in de vennootschapsbelasting over alle in de onderneming aanwezige stille en fiscale reserves en goodwill.

De fictieve overdracht en de eindafrekening geschieden tegen de waarde in het economische verkeer.⁴⁹ De hoogte van de vervreemdingswinst, respectievelijk eindafrekeningswinst, wordt bepaald aan de hand van de regels van het totaalwinstbegrip (artikel 3.8 Wet IB 2001 juncto artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969) en de overige regels inzake de winstbepaling, zoals artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Daarbij is de onzakelijkeleningjurisprudentie mutatis mutandis van toepassing.⁵⁰ Dit brengt bijvoorbeeld met zich dat, indien er bij de fictieve overdracht sprake is van een overdracht van een onzakelijke geldlening van de open cv (als crediteur) op een vennoot (als debiteur), een eventueel afwaarderingsverlies op die geldlening niet op de eindafrekeningswinst van de cv in mindering kan worden gebracht. Vanwege de fictieve overdracht kunnen de vennoten ook een deelneming verkrijgen van de open cv. Indien die deelneming is verkregen van een verbonden lichaam is artikel 13d, negende lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 van toepassing (zie het voorbeeld in de toelichting op het voorgestelde artikel II, onderdeel N). Daarnaast is bij het bepalen van de eindafrekeningswinst artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 van toepassing, wat – kort gezegd – betekent dat het gedeelte van de winst van de cv dat toekomt aan de beherende vennoten in aftrek komt bij het bepalen van die winst. De reden hiervoor is als volgt. De open cv is (momenteel) in feite alleen voor het deel betreffende de commanditaire vennoten zelfstandig belastingplichtig. Voor het aan de beherende vennoten toekomende deel is de open cv voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting transparant. Die beherende vennoten worden – naar rato van ieders gerechtigdheid – rechtstreeks in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken. Volgens de huidige systematiek van de vennootschapsbelasting is de open cv in eerste instantie echter integraal zelfstandig belastingplichtig (op grond van het huidige artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969). Bij het berekenen van de belastbare winst van de open cv vindt echter een correctie plaats. Op grond van artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 komt het gedeelte van de winst dat toekomt aan de beherende vennoten in aftrek.

Voorbeeld 12

Een open cv heeft een beherende vennoot die voor 60% participeert en een commanditaire vennoot die voor 40% participeert. De open cv heeft per 31 december 2024 vermogensbestanddelen op de balans met een boekwaarde van € 50 en een waarde in het

⁴⁹ Voor de volledigheid wordt gemeld dat voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling de vermogensbestanddelen van de open cv eveneens worden geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

⁵⁰ Zie bijvoorbeeld HR 9 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD1108, alsmede HR 25 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3442 en ECLI:NL:HR:2011:BR4807.

economische verkeer van € 200. De vennootschapsbelastingplicht van de open cv wordt met ingang van 1 januari 2025 beëindigd. Op grond van het voorgestelde artikel IX, eerste lid, van het onderhavige voorstel van wet wordt de open cv geacht haar vermogensbestanddelen te hebben overdragen aan de beherende vennoot en de commanditaire vennoot. De open cv dient (zonder toepassing van de geboden faciliteiten) af te rekenen over de (fictieve) vervreemdingswinst/eindafrekeningswinst. Deze winst bedraagt € 200 -/- € 50 = € 150. Op grond van artikel 9, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 (dat op grond van het voorgestelde artikel X, zesde lid, van toepassing is) kan het gedeelte van de winst dat aan de beherende vennoot toekomt worden afgetrokken. De beherende vennoot deelt voor 60% in het vennootschappelijk resultaat. Dit betekent dat de open cv dient af te rekenen over € 150 -/- (60% * € 150) = € 60, namelijk het deel (40%) dat aan de commanditaire vennoot toekomt.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het voorgaande ook geldt voor een open cv die gebruikmaakt van het zogenoemde tonnageregime op de voet van de artikelen 3.22 tot en met 3.24 Wet IB 2001. In een dergelijke situatie zal het bedrag dat op grond van artikel 3.23, derde lid, Wet IB 2001 buiten aanmerking is gebleven, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het beëindigen van de belastingplicht van de open cv in de winst moeten worden opgenomen. Op basis van het voorgestelde artikel IX, eerste lid, worden vervolgens de vermogensbestanddelen toegerekend aan de vennoten. Deze vennoten dienen, indien zij gebruik willen maken van het tonnageregime, uiterlijk op 31 december 2024 een verzoek te doen als bedoeld in artikel 3.22 Wet IB 2001.

Tweede lid

Met ingang van 1 januari 2025 worden de commanditaire vennoten voor hun aandeel in de resultaten van een cv als bedoeld in het voorgestelde artikel IX, eerste lid, zelfstandig in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken. Ook hebben die commanditaire vennoten niet langer een zogenoemd aandeel⁵¹ in de cv, maar worden de bezittingen en schulden van die cv voor inkomsten- en vennootschapsbelastingdoel-einden direct toegerekend aan de commanditaire vennoten (naar rato van ieders gerechtigdheid in die cv). Omdat de open cv op het niveau van de beherende vennoten al transparant is voor de toepassing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting, heeft het vervallen van de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de cv voor hen geen gevolgen. Voor de commanditaire vennoten kan sprake zijn van een sfeerovergang. Op het moment dat de open cv niet langer aan de vennootschapsbelasting is onderworpen is daarom een vervreemdings-fictie noodzakelijk om te zorgen dat een fiscale claim behouden blijft. Civielrechtelijk is er geen sprake van een overdracht door de commanditaire vennoten van hun aandeel in die cv. Het voorgestelde artikel IX, tweede lid, regelt dat een commanditaire vennoot van een cv als bedoeld in het voorgestelde artikel IX, eerste lid, wordt geacht het aandeel in die cv evenals eventuele schuldvorderingen op die cv te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. Deze fictieve vervreemding vindt ingevolge het voorgestelde artikel IX, tweede lid, en artikel XVIII, eerste lid, plaats aan het eind van het kalenderjaar 2024, namelijk op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het vervallen van de zelfstandige

⁵¹ In het huidige artikel 2, derde lid, onderdeel f, AWR is geregeld dat onder een «aandeel» mede wordt verstaan de deelgerechtigdheid van een commanditaire vennoot in een open cv. Genoemd onderdeel f wordt op grond van het voorgestelde artikel VI verletterd tot e en daarin vervalt de genoemde deelgerechtigdheid van een commanditaire vennoot in een open cv.

vennootschapsbelastingplicht van de open cv per 1 januari 2025 ingevolge het voorgestelde artikelen VI, onder 1, en II, onderdeel B, in samenhang met het voorgestelde artikel XVIII, tweede lid. De vervreemdingsfictie geldt voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 en raakt in principe alle commanditaire vennoten. De vervreemdingsfictie heeft gevolgen voor de commanditaire vennoot die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, de commanditaire vennoot die als natuurlijk persoon een aandeel in of een vordering op een open cv heeft, welk aandeel of welke vordering onderdeel uitmaakt van het ondernemingsvermogen of resultaatvermogen van die natuurlijk persoon (box 1) dan wel een natuurlijk persoon die een aanmerkelijk belang heeft in een open cv als bedoeld in afdeling 4.3 Wet IB 2001 (box 2). Bij de commanditaire vennoot die het aandeel in de open cv in box 3 houdt, vindt in beginsel geen sfeerovergang plaats indien de cv geen onderneming drijft, maar indien de cv wel een onderneming drijft, vindt in principe wel sfeerovergang naar een medegerechtigdheid plaats. In geval van sfeerovergang zullen de hiervoor genoemde commanditaire vennoten in de vennootschapsbelasting of in de inkomstenbelasting in beginsel dienen af te rekenen over het bij de fictieve vervreemding ontstane fictieve vervreemdingsvoordeel. Hetzelfde geldt als sprake is van een aanmerkelijk belang op grond van de meetregeling (artikel 4.10 Wet IB 2001) of de meesleepregeling (artikel 4.9 Wet IB 2001).

Voorbeeld 13

Een natuurlijk persoon is commanditair vennoot (aanmerkelijkbelanghouder) in een open cv. De verkrijgingsprijs voor het belang in de open cv van de commanditaire vennoot bedraagt € 100. De waarde in het economische verkeer op 31 december 2024 van dit belang in de open cv bedraagt € 800.

Op grond van het voorgestelde artikel IX, tweede lid, wordt de commanditaire vennoot geacht het aandeel in en de schuldvordering op de open cv te hebben vervreemd onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 (derhalve eind 2024). Als gevolg van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen heeft de commanditaire vennoot vanaf 2025 geen aanmerkelijk belang meer in de cv en heeft hij – indien er geen beroep wordt gedaan op de in het overgangsrecht opgenomen aandelenfusiefaciliteit (het voorgestelde artikel XII, zie hierna) – een vervreemdingsvoordeel van (€ 800 -/- € 100 =) € 700 waarover in box 2 inkomstenbelasting is verschuldigd.

De vervreemdingsfictie van het voorgestelde artikel IX, tweede lid, geldt ook voor in Nederland gevestigde of woonachtige commanditaire vennoten die een belang hebben in een in het buitenland gevestigde open cv, ongeacht de vraag of die cv Nederlands inkomen geniet.

Lucratief belang

Onder omstandigheden kan het houden van aandelen in of rechten met betrekking tot een cv een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b Wet IB 2001 vormen. Hiervan is – kort gezegd – sprake indien een voor de inkomstenbelasting belastingplichtige natuurlijk persoon aandelen in, vorderingen op of rechten met betrekking tot de vennootschap verkrijgt waarmee rendementen kunnen worden behaald die niet in verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal en/of het feitelijk op de investering gelopen risico. De voordelen behaald met de verkregen aandelen, vorderingen of rechten worden geacht mede een beloning te zijn voor werkzaamheden van de belastingplichtige natuurlijk persoon. In dat geval

worden die voordelen uit dit belang belast in box 1 als resultaat uit overige werkzaamheden.

De vraag kan worden gesteld of met de voorgestelde artikelen VI, onder 1, en II, onderdeel B, vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv gevolgen heeft voor lucratieve belangen waarbij een open cv is betrokken. Hierbij worden twee situaties onderscheiden, te weten (1) de open cv houdt aandelen in, rechten of vorderingen op een vennootschap waarin sprake is van een lucratief belang en kwalificeert daarmee als een houdsterlichaam en (2) via bijvoorbeeld een bv wordt een belang gehouden in een open cv, waarbij de participatie in de open cv zelf kwalificeert als een lucratief belang.

Ad 1. De open cv kan fungeren als een houdsterlichaam door aandelen, vorderingen of rechten te houden die kwalificeren als een lucratief belang. Door het vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv wordt de open cv transparant voor de toepassing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Dit heeft tot gevolg dat het lucratief belang vanuit het perspectief van de inkomstenbelasting niet meer middellijk door de belastingplichtige wordt gehouden, maar onmiddellijk. Deze overgang heeft tot gevolg dat op grond van artikel 3.95b, derde lid, Wet IB 2001 over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van de aandelen, vorderingen of rechten moet worden afgerekend in box 1. Daarnaast is sprake van een (fictieve) vervreemding van het aanmerkelijk belang in box 2 op grond van het voorgestelde artikel IX, tweede lid. De belastingplichtige kan de acute heffing over het lucratief belang en het aanmerkelijk belang voorkomen (in de zin van de heffing naar de toekomst doorschuiven) door gebruik te maken van de aandelenfusiefaciliteit als genoemd in het voorgestelde artikel XII van dit wetsvoorstel. In dat geval wordt de open cv in de structuur «vervangen» door bijvoorbeeld een bv. Aangezien hierbij het lucratief belang in de nieuwe structuur nog steeds middellijk wordt gehouden, treedt er economisch gezien geen wijziging op. Het middellijk gehouden lucratief belang wordt niet op enig moment onmiddellijk gehouden, zoals artikel 3.95b, derde lid, Wet IB 2001 vereist. Er is door de toepassing van de aandelenfusiefaciliteit geen sprake van een belaste overgang van het lucratief belang als bedoeld in artikel 3.95b, derde lid, Wet IB 2001 en geen sprake van een belaste vervreemding van het aanmerkelijk belang.

Ad 2. De belastingplichtige kan via een houdstervenootschap, bijvoorbeeld een bv, commanditair vennoot zijn in een open cv waarvan de deelgerechtigdheid in de open cv kwalificeert als een lucratief belang. Het lucratief belang wordt in deze situatie middellijk gehouden. Met het met ingang van 1 januari 2025 voorgestelde vervallen van «de deelgerechtigdheid van een commanditaire vennoot in een open commanditaire vennootschap» als vallende onder het begrip «aandeel» in artikel 2, derde lid, onderdeel f (op basis van dit voorstel met ingang van 2025 verletterd tot onderdeel e), AWR, is in ieder geval geen sprake meer van een lucratief belang op grond van artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001. De deelgerechtigdheid in de cv kan vanaf 2025 echter onverminderd een lucratief belang vormen, niet langer meer als «aandeel», maar als «rechten» als bedoeld artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001. De overgang van het (vóór 2025) middellijk gehouden lucratief belang in een open cv naar een vanaf 2025 middellijk gehouden lucratief belang in een cv leidt niet tot heffing van inkomstenbelasting. De kwalificatie voor de inkomstenbelasting van de deelgerechtigdheid in de cv wijzigt immers niet.

Het voorgestelde artikel IX, derde lid, regelt dat een belastingplichtige die resultaat uit een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001 geniet vanwege het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een open commanditaire vennootschap, geacht wordt op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 de tot die werkzaamheid behorende vermogensbestanddelen te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer en geacht wordt te zijn opgehouden in Nederland belastbaar resultaat uit die werkzaamheid te genieten.

Deze fictieve vervreemding en stakingsfictie zijn bedoeld voor belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting met een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001. Het gaat om belastingplichtigen die een vermogensbestanddeel ter beschikking stellen aan een open cv die per 1 januari 2025 niet langer is onderworpen aan de vennootschapsbelasting op grond van de artikelen 2 of 3 Wet Vpb 1969 en waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft. Deze terbeschikkingstelling aan de open cv zal eindigen vanwege het transparant worden van die open cv. Als gevolg van de vervreemdingsfictie wordt de belastingplichtige geacht dit vermogensbestanddeel te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025. Dit heeft tot gevolg dat in beginsel moet worden afgerekend over de met betrekking tot dat vermogensbestanddeel aanwezige stille reserves. Met de stakingsfictie wordt bereikt dat ook de eventueel aanwezige egalisereserves, herinvesteringsreserves en voorzieningen die zijn gevormd bij de bepaling van het resultaat uit de werkzaamheid tot het resultaat uit overige werkzaamheden worden gerekend.

In voorkomende gevallen kan voor de terbeschikkingstelling aan de transparant geworden open cv een andere terbeschikkingstelling in de plaats komen. In dat geval zijn de voorgestelde fictieve vervreemding en de stakingsfictie van artikel IX, derde lid, niet van toepassing, omdat de werkzaamheid van de belastingplichtige voortduurt. Het gaat er daarbij om dat de vermogensbestanddelen per 1 januari 2025 door die belastingplichtige nog steeds worden aangewend ten behoeve van een werkzaamheid als bedoeld in de artikelen 3.91, eerste lid, onderdeel a of b, of 3.92 Wet IB 2001.

Als voorbeeld kan worden gedacht aan de situatie dat de belastingplichtige een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan een open cv waarin een door hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft op grond van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Als gevolg van het transparant worden van die open cv wordt het vermogensbestanddeel op 1 januari 2025 door de belastingplichtige ter beschikking gesteld aan een samenwerkingsverband in de zin van artikel 3.91, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 waarvan een met de belastingplichtige verbonden persoon deel uitmaakt en daarbij belastbare winst uit onderneming of belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden geniet. In dit voorbeeld stelt de belastingplichtige het vermogensbestanddeel ter beschikking ten behoeve van de onderneming die vóór 1 januari 2025 gedreven wordt door de open cv en vanaf 1 januari 2025 door de fiscaal transparant geworden cv (het samenwerkingsverband).⁵² De in het artikel IX, derde lid, voorgestelde fictieve vervreemding is bijvoorbeeld ook niet van toepassing indien de terbeschikkingstelling aan de open cv als gevolg van de doorschuifregeling van het voorgestelde artikel X wordt vervangen

⁵² Indien de cv geen materiële onderneming drijft, is de eindafrekening van het voorgestelde artikel IX, derde lid, wel van toepassing.

door een terbeschikkingstelling aan de in het kader van een aandelenfusie als bedoeld in artikel XII verkrijgende vennootschap. In dat geval zet de belastingplichtige die een vermogensbestanddeel ter beschikking stelde aan de open cv de terbeschikkingstelling ingevolge artikel 3.92 Wet IB 2001 voort aan die verkrijgende vennootschap.

Tot slot regelt de tweede zin van het voorgestelde artikel IX, derde lid, dat de fictieve vervreemding, bedoeld in de eerste zin van genoemd derde lid, de mogelijkheid van uitstel van betaling op grond van artikel 25, veertiende lid, IW 1990 niet in de weg staat. Artikel 25, veertiende lid, IW 1990 voorziet – kort gezegd – in de mogelijkheid tot uitstel van betaling voor ten hoogste tien jaar in gevallen waarin moet worden afgerekend over de waardeinstijging van een ter beschikking gestelde zaak doordat de terbeschikkingstelling van die zaak eindigt terwijl er geen geld vrijkomt waaruit die belastingenschuld kan worden voldaan.

Vierde lid

In het voorgestelde artikel IX, vierde lid, is een bepaling opgenomen ten aanzien van een commanditaire vennoot die onder de huidige wetgeving als buitenlands belastingplichtig lichaam is onderworpen aan de vennootschapsbelasting vanwege een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969⁵³ in een in Nederland gevestigde open cv en een schuldvordering in de zin van artikel 17a, onderdeel c, Wet Vpb 1969 op die cv heeft. Die vennoot wordt op grond van het voorgestelde artikel IX, tweede lid, geacht op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 (derhalve eind 2024) die schuldvordering te hebben vervreemd. Wanneer de commanditaire vennoot in het verleden een schuldvordering in de zin van artikel 17a, onderdeel c, Wet Vpb 1969 op de open cv ten laste van de Nederlandse winst heeft afgewaardeerd, dan wordt op grond van het voorgestelde artikel IX, vierde lid, tot de winst van de commanditaire vennoot gerekend een bedrag dat gelijk is aan het in het verleden door die commanditaire vennoot op die schuldvordering ten laste van de belastbare winst uit een Nederlandse onderneming van die commanditaire vennoot afgewaardeerde bedrag. Aldus wordt een eerdere afwaardering in feite ongedaan gemaakt. De reden voor deze verplichte winstneming is dat op het moment van het vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv de buitenlandse belastingplicht met betrekking tot de vordering op de open cv fiscaal in voorkomende gevallen vervalt waardoor latere winstneming in beginsel niet meer mogelijk is. Het bovenstaande is slechts van toepassing op het deel van die afwaardering van die vordering dat niet reeds eerder tot de winst van die vennoot is gerekend. Hiermee wordt voorkomen dat de afwaardering meerdere malen tot een verplichte winstneming leidt.

De hiervoor bedoelde winstneming is nog wel mogelijk met betrekking tot afgewaardeerde schuldvorderingen die niet afhankelijk zijn van het bestaan van een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt namelijk dat schuldvorderingen van de participanten op een (transparante) personenvennootschap mogelijk zijn.⁵⁴ De regel van het voorgestelde artikel IX, vierde lid, geldt derhalve alleen voor schuldvorderingen

⁵³ Dit komt er, kort gezegd, op neer dat een in het buitenland gevestigde commanditaire vennoot een aanmerkelijk belang heeft in de zin van hoofdstuk 4 Wet IB 2001 in een open cv met als hoofddoel om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan, waarbij tevens sprake is van een kunstmatige constructie of transactie of reeks van constructies of samenstel van transacties die als kunstmatig wordt beschouwd.

⁵⁴ HR 9 april 1958, ECLI:NL:HR:1958:AY1821 en HR 30 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AX1613.

als bedoeld in artikel 17a, onderdeel c, Wet Vpb 1969 van de commanditaire vennoten op de open cv.

Artikel X

Eerste lid

Het voorgestelde artikel IX, eerste lid, regelt dat voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 sprake is van een fictieve vervreemding door de open cv – die met ingang van 1 januari 2025 als gevolg van het voorgestelde schrappen van de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv niet langer aan de vennootschapsbelasting is onderworpen – van al haar vermogensbestanddelen tegen de waarde in het economische verkeer aan de lichamen of natuurlijk personen die participeren in die cv (zowel de beherende als de commanditaire vennoten) naar rato van ieders gerechtigdheid en dat sprake is van een verplichte eindafrekening bij die open cv over alle in die cv aanwezige stille reserves, fiscale reserves en goodwill.

Het voorgestelde artikel X, eerste lid, biedt een doorschuiffaciliteit op basis waarvan de cv niet hoeft af te rekenen over de fictieve vervreemdingswinst. Hiermee worden fiscale claims doorgeschoven. Deze doorschuiffaciliteit komt erop neer dat alle commanditaire vennoten – naar rato van ieders gerechtigdheid in die open cv – de vennootschapsbelastingclaim van die open cv overnemen. Daarbij is vereist dat alle commanditaire vennoten in die open cv op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld, dan wel op 1 januari 2025 als gevolg van het niet langer aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn van de commanditaire vennootschap zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld.

Om de doorschuifregeling toe te kunnen passen dient cumulatief aan de volgende vereisten te worden voldaan:

- (i) Alle commanditaire vennoten zijn op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 binnenlands of buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld, dan wel op 1 januari 2025 als gevolg van het niet langer aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn van de commanditaire vennootschap binnenlands of buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld en bij de open cv en alle commanditaire vennoten in de open cv zijn voor het bepalen van de winst (afgezien van artikel 9, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) dezelfde bepalingen van toepassing;
- (ii) De open cv en de commanditaire vennoten hebben geen aanspraak op:
 - voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 Wet Vpb 1969;
 - een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten;
 - toepassing van de innovatiebox op de voet van artikel 12b Wet Vpb 1969;
 - voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b Wet Vpb 1969;
 - toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten op de voet van artikel 15e Wet Vpb 1969;
 - toepassing van de deelnemingsverrekening op de voet van artikel 23c Wet Vpb 1969;
 - verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten op de voet van artikel 23d Wet Vpb 1969;

- voortwenteling van voorheffingen op de voet van artikel 25a, vierde lid, Wet Vpb 1969; en
- (iii) Latere heffing van vennootschapsbelasting dient te zijn verzekerd.

Bovengenoemde vereisten zijn gebaseerd op de fiscale reorganisatiefaciliteiten (artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969) en zien allemaal, met uitzondering van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op de betreffende regelingen in de Wet Vpb 1969. Voor de uitleg van de onderhavige bepaling wordt derhalve aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van de fiscale reorganisatiefaciliteiten van artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969 voor zover de bepalingen overeenkomen.⁵⁵

Voldoen de open cv en de commanditaire vennoten in die open cv aan deze vereisten, dan hoeft de winst als gevolg van de fictieve vervreemding (het voorgestelde artikel IX, eerste lid) bij de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van die open cv niet in aanmerking te worden genomen. Met andere woorden, er vindt dan geen heffing van vennootschapsbelasting bij de open cv plaats. Daarnaast regelt de laatste zin van het voorgestelde artikel X, eerste lid, dat de commanditaire vennoten in die open cv met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen volledig in de plaats van de open cv treden. Deze indeplaatsstelling is opgenomen om de eventuele fiscale claim te behouden. De commanditaire vennoten treden hierbij in de plaats van de open cv met betrekking tot al hetgeen door de open cv aan hen wordt geacht te zijn overgedragen. Dit betekent bijvoorbeeld dat de vennoten alle daarbij behorende rechten en verplichtingen overnemen, evenals de fiscale boekwaardes van de activa en passiva. De commanditaire vennoten nemen met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen ook de kwalificaties, omstandigheden en termijnen over. Dit betekent bijvoorbeeld dat een voor een deelneming opgeofferd bedrag mee overgaat naar de verkrijgende vennoot. Om die reden worden ook de eisen gesteld dat de commanditaire vennoten allen (binnenlands dan wel buitenlands) belastingplichtig moeten zijn voor de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld en dat dezelfde bepalingen voor het bepalen van de winst van toepassing moeten zijn op de cv en de commanditaire vennoten. Een commanditaire vennoot, natuurlijk persoon, kan dergelijke fiscale claims niet overnemen. Een voorbeeld betreft het saldo aan renten dat de open cv op grond van artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969, beschikbaar heeft voor aftrek in een later jaar. Deze gestalde rente kan bij doorschuiven worden verdeeld over de commanditaire vennoten naar rato van ieders gerechtigdheid op basis van de (standaard)voorwaarden (zie hierna). Een ander voorbeeld betreft het bedrag dat op grond van artikel 23c, tweede lid, juncto zesde lid, Wet Vpb 1969 niet voor deelnemingsverrekening in aanmerking komt en op grond van het zevende lid van genoemd artikel wordt overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar bij de berekening van de deelnemingsverrekening in aanmerking wordt genomen. Ook deze nog niet in aanmerking genomen deelnemingsverrekening kan bij doorschuiven worden verdeeld over de (vennootschapsbelastingplichtige) deelgerechtigden naar rato van ieders deelgerechtigdheid op basis van de (standaard)voorwaarden (zie hierna).

Tweede lid

Het voorgestelde artikel X, tweede lid, regelt dat wanneer niet wordt voldaan aan één of meer van de voorwaarden in het voorgestelde artikel X, eerste lid, eerste zin, op gezamenlijk verzoek van de open cv en alle commanditaire vennoten in die open cv de genoemde eindafrekenings-

⁵⁵ Onder andere Kamerstukken II 1997/98, 25 709.

winst bij de open cv (onder voorwaarden) toch buiten aanmerking kan blijven. Ook hier geldt de eis dat alle commanditaire vennoten op 1 januari 2025 moeten zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld. Daarnaast dient te worden voldaan aan nader in te vullen voorwaarden, die vergelijkbaar zijn met de (standaard-)voorwaarden die gelden voor de reorganisatiefaciliteiten van de artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969. Hierbij treden genoemde vennoten met betrekking tot al hetgeen in het kader van de beëindiging van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv wordt geacht aan hen te zijn overgedragen, voor zover daaraan geen voorwaarden zijn gesteld, in de plaats van de open cv.

Het voorgestelde artikel X, tweede lid, is gebaseerd op de reorganisatiefaciliteiten van de artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969. Voor de uitleg van de onderhavige bepaling wordt derhalve aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van de reorganisatiefaciliteiten van de artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969 voor zover de bepalingen overeenkomen.⁵⁶

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het doorschuiven op basis van het voorgestelde artikel X, eerste lid, slechts mogelijk is indien latere heffing van de vennootschapsbelasting is verzekerd. Indien ondanks de indeplaatsstelling van de commanditaire vennoten de fiscale claim niet behouden blijft, is de latere heffing niet verzekerd. In dat geval kan een verzoek op grond van het voorgestelde artikel X, tweede lid, worden ingediend bij de inspecteur. De inspecteur kan dan onder voorwaarden het doorschuiven toestaan. Die voorwaarden zullen het behoud van de fiscale claim tot doel hebben.

Derde lid

In het voorgestelde artikel X, derde lid, is een begrenzing opgenomen voor de ingevolge het tweede lid van genoemd artikel te stellen (standaard)voorwaarden. Deze bepaling is gebaseerd op de reorganisatiefaciliteiten van de artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969. Voor de uitleg van de onderhavige bepaling wordt derhalve aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van de reorganisatiefaciliteiten van de artikelen 14 en verder Wet Vpb 1969 voor zover de bepalingen overeenkomen.⁵⁷

Vierde lid

Het voorgestelde artikel X, vierde lid, regelt dat een verzoek op basis van het voorgestelde artikel X, tweede lid, uiterlijk op het tijdstip van het doen van de aangifte vennootschapsbelasting van de open cv over het boekjaar dat eindigt op 31 december 2024 (de laatste aangifte vennootschapsbelasting van de open cv) schriftelijk moet zijn gedaan. Hiermee wordt voorkomen dat de genoemde aangifte van de open cv moet worden herzien. De vervreemdings- en eindafrekeningsfictie van artikel IX, eerste lid, vinden namelijk plaats op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 (derhalve eind 2024). Dit moet in de aangifte over het boekjaar dat eindigt op 31 december 2024 worden verwerkt.

⁵⁶ Onder andere Kamerstukken 1997/98, 25 709.

⁵⁷ Onder andere Kamerstukken 1997/98, 25 709.

Artikel XI

In het voorgestelde artikel XI wordt een overgangsregeling voorgesteld voor open cv's die nog oude (vóór 1 juli 2017 opgebouwde) pensioenverplichtingen op hun balans hebben staan.⁵⁸ Door het vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv kwalificeert deze niet langer als een toegelaten verzekeraar voor dergelijke pensioenverplichtingen. Het gevolg daarvan is dat deze pensioenverplichtingen op grond van artikel 19b Wet LB 1964 fiscaal worden behandeld alsof deze worden afgekocht. Om die reden is het de verwachting dat open cv's met pensioenverplichtingen voorafgaand aan 1 januari 2025 hun verplichtingen overdragen aan ofwel een toegelaten professionele verzekeraar ofwel naar een zogenoemd ander eigenbeheerlichaam (als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1965, zoals dat luidde op 31 december 2016). In het onderhavige artikel wordt voorgesteld dat de overdracht van een pensioenverplichting als bedoeld in artikel 38n Wet LB 1964 aan een ander eigenbeheerlichaam die uiterlijk plaatsvindt op 31 december 2024 niet leidt tot een last bij de overdragende vennootschap (de open cv), noch tot een winst bij het ontvangende lichaam. Een dergelijke pensioenverplichting staat op de balans van een overdragende open cv voor de fiscale boekwaarde, terwijl de verplichting moet worden overgedragen tegen de waarde in het economische verkeer. Als de verplichting niet tegen de waarde in het economische verkeer wordt overgedragen, ontstaat er op grond van artikel 19b Wet LB 1964 een onzuivere pensioenregeling. De waarde in het economische verkeer van de verplichting is in het algemeen hoger dan de fiscale boekwaarde van de verplichting. Dit leidt normaliter bij de overdragende vennootschap (open cv) tot een last en bij het ontvangende eigenbeheerlichaam tot een winst. Daarom wordt voorgesteld voor deze situaties in artikel XI een overgangsbepaling op te nemen.

Artikel XII

Eerste lid

Het voorgestelde artikel XII, eerste lid, regelt dat een commanditaire vennoot in een open cv die als gevolg van dit wetsvoorstel niet langer op grond van artikel 2 of 3 Wet Vpb 1969 aan de vennootschapsbelasting onderworpen is (fiscaal transparant wordt), gebruik kan maken van de – in dit artikel voorgestelde – zogenoemde aandelenfusiefaciliteit. Deze faciliteit houdt in dat het voordeel behaald door een commanditaire vennoot ter zake van de vervreemding van zijn aandeel in bovengenoemde open cv in het kader van een aandelenfusie niet in aanmerking wordt genomen voor de toepassing van de afdelingen 3.2 en 3.4, hoofdstuk 4 en de afdelingen 7.2, 7.3 en 7.5 Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969. Daarbij geldt wel de eis dat het voordeel alleen buiten aanmerking mag blijven indien latere heffing verzekerd is. Dit is het geval als de fiscale claim voor de Nederlandse belastingheffing behouden blijft als gevolg van de aandelenfusie. Deze aandelenfusie is gedefinieerd in het voorgestelde artikel XII, tweede lid (zie hierna). De aandelenfusie heeft tot gevolg dat het aandeel in de open cv niet langer wordt gehouden door de «oorspronkelijke» commanditaire vennoot in de open cv, maar dat dat aandeel al dan niet gezamenlijk met andere aandelen wordt ingebracht in een verkrijgende vennootschap die daardoor commanditair vennoot in de open cv wordt. Omdat deze bepaling op grond van artikel XVIII, eerste lid, met ingang van 1 januari 2024 in werking treedt, kan de aandelenfusie in

⁵⁸ Sinds 1 juli 2017 mogen lichamen niet langer pensioen in eigen beheer opbouwen. De reeds vóór 1 juli 2017 opgebouwde pensioenverplichtingen kunnen wel blijven staan. Voor deze pensioenverplichtingen geldt overgangsrecht.

het kalenderjaar 2024 plaatsvinden. Vervolgens vindt op het moment onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 de fictieve vervreemding van het belang in de open cv plaats (zie artikel IX, tweede lid). Het belang van deze verkrijgende vennootschap in de open cv kan onder de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 Wet Vpb 1969) vallen, waardoor de voordelen als gevolg van de vervreemdingsfictie bij het bepalen van de winst buiten aanmerking blijven. Zowel in Nederland als in het buitenland woonachtige commanditaire vennoten (natuurlijk personen) kunnen gebruik maken van de voorgestelde aandelenfusiefaciliteit. Ook lichamen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting kunnen gebruikmaken van deze faciliteit.

Tweede lid

Het voorgestelde artikel XII, tweede lid, definieert het begrip «aandelenfusie» voor de toepassing van de voorgestelde artikelen XII, XIII, XIV en XVI. Deze aandelenfusie is enigszins vergelijkbaar met de aandelenfusie van artikel 3.55 Wet IB 2001. Dit laat echter onverlet dat artikel 3.55 Wet IB 2001 en het voorgestelde artikel XII elk zelfstandige faciliteiten zijn. De aandelenfusie van het voorgestelde artikel XII, tweede lid, komt erop neer dat de commanditaire vennoot belastingheffing over het (fictieve) vervreemdingsvoordeel ter zake van zijn aandeel in de open cv kan voorkomen, indien een vennootschap (verkrijgende vennootschap) tegen uitreiking van eigen aandelen of winstbewijzen, eventueel met bijbetaling, dan wel bij wijze van storting op de aandelen in die vennootschap, het aandeel van de commanditaire vennoot in de open cv verwerft. Zoals aangegeven kan er, net zoals bij de aandelenfusiefaciliteit van artikel 3.55 Wet IB 2001, ook tegen uitreiking van winstbewijzen een aandelenfusie plaatsvinden. Het gaat dan om winstbewijzen die door tijdsverloop niet in waarde dalen en waarop derhalve in de winstsfeer niet kan worden afgeschreven. Deze winstbewijzen vertonen grote overeenkomsten met aandelen en kunnen fiscaal hetzelfde worden behandeld. Ook mag de uitreiking van aandelen plaatsvinden in combinatie met gedeeltelijke bijbetaling in geld door de verkrijgende vennootschap.⁵⁹ Een bijbetaling maakt het mogelijk een afronding aan te brengen op de ruilverhouding van de aandelen. Dit doet zich niet voor in het geval het aandeel in de open cv wordt gestort op de aandelen in de verkrijgende vennootschap. Dit verklaart ook de beperking tot en met 10% van het aandelenkapitaal. Indien er boven die grens wordt bijbetaald, is er geen sprake meer van afronding en derhalve – ingevolge het voorgestelde artikel XII, tweede lid, onderdeel a – ook geen sprake van een aandelenfusie. De faciliteit van artikel 3.55 Wet IB 2001 kent deze beperking ook. De aandelenfusie kan ook plaatsvinden doordat de commanditaire vennoot zijn aandeel in de open cv stort op de aandelen in de verkrijgende vennootschap waarin die commanditaire vennoot reeds een belang houdt. Een belangrijk verschil tussen de faciliteit van artikel 3.55 Wet IB 2001 en deze aandelenfusie is dat bij eerstgenoemde faciliteit de in Nederland gevestigde verkrijgende vennootschap meer dan de helft van de stemrechten in de verkregen vennootschap moet kunnen uitoefenen. Bij de voorgestelde aandelenfusie geldt deze voorwaarde niet.

Er is op grond van het voorgestelde artikel XII, tweede lid, onderdeel b, ook geen sprake van een aandelenfusie ingeval de commanditaire vennoot die een aanmerkelijk belang als bedoeld in de afdelingen 4.3 of

⁵⁹ Onder «bijbetaling in geld» moet worden verstaan «geldprestaties die een werkelijke tegenprestatie zijn voor de verkrijging, te weten prestaties die bindend zijn overeengekomen in aanvulling op de toekenning van aandelen in het kapitaal van de verkrijgende vennootschap, los van de eventuele motieven die aan de transactie ten grondslag liggen». Zie ook: HvJ 5 juli 2007, zaak C-321/05 (Kofoed en Toft), ECLI:EU:C:2007:408, r.o. 28).

7.3 Wet IB 2001 of als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 heeft in de cv in het kader van de aandelenfusie aandelen of winstbewijzen in de verkrijgende vennootschap verwerft en na deze aandelenfusie geen genoemd aanmerkelijk belang heeft in die vennootschap. Evenzo is er op grond van het voorgestelde artikel XII, tweede lid, onderdeel c, geen sprake van een kwalificerende aandelenfusie indien de aandelenfusie per saldo resulteert in een vermogensverschuiving van de commanditaire vennoot in de open cv naar een of meer andere aandeelhouders in of andere gerechtigden tot het vermogen van de verkrijgende vennootschap. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin een commanditaire vennoot zijn aandeel in de open cv in een bestaande vennootschap inbrengt waarvan zijn kinderen aandeelhouders zijn en de bij aandelenfusie uitgereikte aandelen of winstbewijzen een lagere waarde in het economische verkeer hebben dan het ingebrachte aandeel.

De onderhavige faciliteit is bedoeld om de fiscaal nadelige gevolgen van het vervallen van de vennootschapsbelastingplicht van de open cv te mitigeren en is niet bedoeld om (onbelaste) vermogensoverdrachten te faciliteren. Indien de commanditaire vennoot het aandeel in de open cv in een bestaande vennootschap inbrengt waarvan deze vennoot enig aandeelhouder is, kan geen sprake zijn van een vermogensverschuiving naar andere aandeelhouders in of andere gerechtigden tot het vermogen van de open cv.

Voorbeeld 14

Natuurlijk persoon X is commanditair vennoot in een open cv. Natuurlijk persoon Y is de dochter van X en houdt samen met X alle aandelen in de Nederlandse vennootschap BV A. BV A verwerft van X het aandeel in de open cv tegen uitreiking van eigen aandelen. Na de transactie houden X en Y ieder de helft van de aandelen in BV A. Door de transactie heeft X per saldo de helft van zijn aandeel in de open cv overgedragen aan zijn dochter. Er is geen sprake van een kwalificerende aandelenfusie omdat per saldo sprake is van een vermogensverschuiving van X naar Y, de andere aandeelhouder van de bestaande vennootschap BV A. X kan derhalve geen gebruik maken van de faciliteit van het voorgestelde artikel XII, eerste lid, en moet het met de vervreemding van zijn aandeel in de open cv behaalde voordeel in aanmerking nemen.

Derde lid

Voor de commanditaire vennoot wiens aandeel in de open cv, die als gevolg van de voorgestelde artikelen VI, onder 1 en II, onderdeel B, met ingang van 1 januari 2025 fiscaal transparant wordt, in 2024 behoort tot het vermogen van een onderneming of van een werkzaamheid in box 1 van de Wet IB 2001 (winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden), dan wel voor de commanditaire vennoot die belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting (en die niet op grond van artikel 3 juncto artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 buitenlands belastingplichtig is, zie hierna) geldt het volgende. Het voorgestelde artikel XII, derde lid, regelt dat die vennoot de in het kader van de aandelenfusie als bedoeld in het tweede lid van dat artikel verkregen aandelen of winstbewijzen in de verkrijgende vennootschap voor dezelfde waarde te boek stelt als de waarde waarvoor zijn aandeel in de open cv onmiddellijk voor het fusietijdstip te boek was gesteld. Indien er bij de aandelenfusie geen aandelen of winstbewijzen zijn uitgereikt, omdat de commanditaire vennoot zijn in aandeel in de open cv heeft gestort op de aandelen van een vennootschap waarin hij reeds aandelen of winstbe-

wijzen houdt, wordt de boekwaarde van die aandelen of winstbewijzen verhoogd met de waarde waarvoor zijn aandeel in de open cv op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het fusietijdstip te boek was gesteld. Via het doorschuiven van de boekwaarde wordt ervoor gezorgd dat de fiscale claim op dat aandeel in de open cv behouden blijft.

Vierde lid

Het voorgestelde artikel XII, vierde lid, regelt dat een commanditaire vennoot met een aanmerkelijk belang (binnenlandse of buitenlandse belastingplicht in box 2 van de Wet IB 2001 of buitenlandse belastingplicht op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969) in een open cv, die als gevolg van de voorgestelde artikelen VI, onder 1 en II, onderdeel B, met ingang van 1 januari 2025 fiscaal transparant wordt, de verkrijgingsprijs van de in het kader van de kwalificerende aandelenfusie verworven aandelen of winstbewijzen in de verkrijgende vennootschap stelt op de verkrijgingsprijs van het in het kader van de aandelenfusie vervreemde aandeel in die open cv. Indien er bij de aandelenfusie geen aandelen of winstbewijzen zijn uitgereikt omdat de commanditaire vennoot zijn aandeel in de open cv heeft gestort op de aandelen van een vennootschap waarin hij reeds een aanmerkelijk belang heeft, wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen in de verkrijgende vennootschap waarop in het kader van de aandelenfusie is gestort verhoogd met de verkrijgingsprijs van het in het kader van de aandelenfusie vervreemde aandeel in de open cv. Via het doorschuiven van de verkrijgingsprijs blijft de fiscale claim bij de commanditaire vennoot met een aanmerkelijk belang in de open cv behouden.

Voor de belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting wordt op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 voor de bepaling van het belastbare inkomen uitgegaan van een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap in de zin van hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Hetzelfde geldt voor de belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen in de inkomstenbelasting (artikel 7.5 Wet IB 2001). Het voorgestelde artikel XII, vierde lid, werkt hierin door. Dit betekent dat als gevolg van de aandelenfusie als bedoeld in het eerste lid de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang van de buitenlands belastingplichtigen in de verkrijgende vennootschap wordt gesteld op of verhoogd met de verkrijgingsprijs van het in het kader van de aandelenfusie vervreemde aandeel in de open cv.

Gevolgen vervreemdingsfictie in box 2: conserverende aanslag

Een emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder leidt op basis van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001 tot een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang. Dit heeft tot gevolg dat over het vervreemdingsvoordeel, zijnde het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de aandelen op het moment van emigratie en de verkrijgingsprijs, een conserverende belastingaanslag wordt opgelegd. De conserverende aanslag wordt opgelegd, omdat zonder nadere bepalingen de in Nederland opgebouwde aanmerkelijkbelangclaim verloren zou gaan vanwege de emigratie. Omdatsprake is van een fictieve vervreemding zijn op het emigratiemoment geen liquide middelen aanwezig als gevolg van die vervreemding. Op grond van het Europese recht is het in een dergelijke situatie niet toegestaan om direct belasting te heffen over het voordeel dat ontstaat als gevolg van de emigratie. Om die reden hoeft de conserverende aanslag niet onmiddellijk te worden betaald en kan onder voorwaarden uitstel van betaling worden verleend. Als de geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder vervolgens inkomen uit aanmerkelijk belang geniet, wordt (een gedeelte van) het verleende uitstel beëindigd waardoor

de conserverende belastingaanslag (al dan niet gedeeltelijk) wordt ingevorderd.

In de situatie waarin er een conserverende aanslag is opgelegd aan een commanditaire vennoot met betrekking tot een aandeel in een open cv, leidt het ten gevolge van de onderhavige voorgestelde wetswijziging niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang (artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 2001) tot het beëindigen van het verleende uitstel op basis van artikel 25, achtste lid, IW 1990 en derhalve in beginsel tot een invordering van de conserverende aanslag. Dit kan worden voorkomen door het toepassen van de voorgestelde aandelenfusiefaciliteit van het voorgestelde artikel XII. Op grond van het voorgestelde artikel XVI (zie hierna) kan dan op schriftelijk verzoek van de belastingsschuldige het uitstel worden voortgezet, waarbij de aandelen of winstbewijzen van de vennootschap die de deelgerechtigdheid in de open cv verkrijgt voortaan worden geacht aan het verleende uitstel ten grondslag te liggen. De conserverende aanslag wordt vervolgens ingevorderd wanneer de belastingplichtige inkomen uit aanmerkelijk belang geniet uit deze verkrijgende vennootschap.

Vijfde lid

Artikel 13h Wet Vpb 1969 regelt kort gezegd het behoud van bepaalde fiscale claims bij toepassing van, onder meer, de aandelenfusiefaciliteit die is opgenomen in artikel 3.55 Wet IB 2001, ingeval sprake is van een belang waarop de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 Wet Vpb 1969) niet van toepassing is, bijvoorbeeld omdat het belang kleiner is dan 5%. Door de aandelenfusiefaciliteit die is opgenomen in artikel 3.55 Wet IB 2001 wordt de vervreemdingswinst niet in aanmerking genomen en doorgeschoven. Hetzelfde geldt voor de in het voorgestelde artikel VI opgenomen aandelenfusiefaciliteit. Zonder nadere regeling zouden deze claims verloren kunnen gaan. Omdat artikel 13h Wet Vpb 1969 niet verwijst naar het voorgestelde artikel VI, wordt artikel 13h Wet Vpb 1969 in het voorgestelde artikel XII, vijfde lid, van overeenkomstige toepassing verklaard. Voor de uitleg van de onderhavige bepaling wordt aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van artikel 13h Wet Vpb 1969 voor zover de bepalingen overeenkomen.⁶⁰

Artikel 13i Wet Vpb 1969 regelt kort gezegd het behoud van bepaalde fiscale claims bij toepassing van de aandelenfusiefaciliteit die is opgenomen in artikel 3.55 Wet IB 2001 ten aanzien van de aandeelhouders die een belang hebben in een bij de fusie betrokken lichaam waarop de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 Wet Vpb 1969) van toepassing is. Zonder nadere regeling zouden deze claims verloren kunnen gaan. Omdat artikel 13i Wet Vpb 1969 niet verwijst naar het voorgestelde artikel VI, wordt artikel 13i Wet Vpb 1969, in het voorgestelde artikel XII, vijfde lid, van overeenkomstige toepassing verklaard. Zo wordt bijvoorbeeld bewerkstelligd dat door toepassing van de voorgestelde aandelenfusiefaciliteit, het opgeofferde bedrag, bedoeld in artikel 13d Wet Vpb 1969, niet hoger wordt gesteld dan het bedrag dat is opgeofferd voor de bewijzen van deelgerechtigdheid in het bij de voorgestelde aandelenfusie betrokken open cv. Voor de uitleg van de onderhavige bepaling wordt aangesloten bij de parlementaire geschiedenis van artikel 13i Wet Vpb 1969 voor zover de bepalingen overeenkomen.⁶¹

⁶⁰ Onder andere Kamerstukken 22 338.

⁶¹ Onder andere Kamerstukken 26 728.

Voor de toepassing van de BOR gelden een zogenoemde bezitseys van één jaar of vijf jaren (artikel 35d SW 1956) en een voortzettingsvereiste van vijf jaren (artikel 35e SW 1956). Toepassing van een aandelenfusie als bedoeld in het voorgestelde artikel XII, tweede lid, leidt ertoe dat een nieuwe bezitsperiode start en kan ertoe leiden dat niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste. Het in artikel XII, zesde, zevende en achtste lid, voorgestelde overgangsrecht voorkomt deze gevolgen van toepassing van een aandelenfusie als bedoeld in het voorgestelde artikel XII, tweede lid.

Op grond van het voorgestelde artikel XII, zesde lid, worden voor de toepassing van de bezitseys in de BOR de bezitsperiode van de in het kader van de aandelenfusie verkregen aandelen en de bezitsperiode van de in het kader van die aandelenfusie vervreemde aandeel bij elkaar gevoegd als ware het één periode.

Het voorgestelde artikel XII, zevende lid, heeft betrekking op de situatie dat een toekomstige schenker of erflater een onroerende zaak ter beschikking stelt aan een open cv, hieruit vóór toepassing van een aandelenfusie als bedoeld in het voorgestelde artikel XII, tweede lid, een resultaat uit een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 geniet en hieruit *na* en dóór toepassing van die aandelenfusie een resultaat uit een werkzaamheid geniet in de zin van artikel 3.92, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Het voorgestelde artikel XII, zevende lid, regelt voor die situatie dat voor de toepassing van de bezitseys in de BOR beide periodes van het genieten van een resultaat uit een werkzaamheid bij elkaar worden gevoegd als ware het één periode.

Op grond van het voorgestelde artikel XII, achtste lid, wordt een aandelenfusie als bedoeld in artikel XII niet als gebeurtenis als bedoeld in artikel 35e SW 1956 aangemerkt. Dit houdt in dat deze aandelenfusie geen gebeurtenis is die strijdig is met het voortzettingsvereiste in de BOR.

Artikel XIII

Het voorgestelde artikel XIII heeft betrekking op de situatie waarin een open cv een onderneming drijft en de commanditaire vennoten er niet voor kiezen om hun aandeel in de open cv op de voet van een aandelenfusie (als bedoeld in het voorgestelde artikel XII) in te brengen in een vennootschap.

Indien een commanditaire vennoot als aanmerkelijkbelanghouder in een open cv vermogensbestanddelen ter beschikking stelt aan die open cv, eindigt deze terbeschikkingstelling op het tijdstip waarop de open cv ten gevolge van dit voorstel van wet niet langer als vennootschapsbelastingplichtig wordt aangemerkt. Dit heeft ingevolge het voorgestelde artikel IX, derde lid, tot gevolg dat in beginsel moet worden afgerekend over de met betrekking tot de vermogensbestanddelen (eventueel) aanwezige stille reserves, egalisatiereserves, herinvesteringsreserves en voorzieningen.

In de situatie waarin een open cv een onderneming drijft en de commanditaire vennoten er wel voor kiezen om hun aandeel in de open cv op de voet van een aandelenfusie (als bedoeld in het voorgestelde artikel XII) in te brengen in een vennootschap is geen sprake van beëindiging van de terbeschikkingstelling en blijft sprake van een werkzaamheid, waardoor geen sprake is van een afrekenverplichting.

Eerste lid

In verband met het voorstel om de vennootschapsbelastingplicht van de open cv te laten vervallen en elke cv als fiscaal transparant aan te merken, kan een commanditaire vennoot geen aanmerkelijk belang meer hebben in een cv en niet langer vermogensbestanddelen ter beschikking stellen aan een cv in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001.⁶² Daardoor houdt deze commanditaire vennoot op het vermogensbestanddeel ter beschikking te stellen en wordt hij op grond van het voorgestelde artikel IX, derde lid, geacht het vermogensbestanddeel te hebben vervreemd en moet hij in principe over het daarmee behaalde voordeel afrekenen. Het voorgestelde artikel XIII, eerste lid, regelt dat de commanditaire vennoot een verzoek kan doen om niet te hoeven afrekenen, maar gebruik kan maken van een doorschuiffaciliteit die vergelijkbaar is met de doorschuiffaciliteit bij geruisloze terugkeer uit de bv van artikel 3.98 Wet IB 2001. Voor de uitleg van het voorgestelde artikel XIII wordt voor zover de bepalingen overeenkomen aangesloten bij de parlementaire geschiedenis⁶³ van het ontstaan van artikel 3.98 Wet IB 2001. Voorwaarde is dat de betreffende vermogensbestanddelen worden gebruikt in de onderneming waaruit de commanditaire vennoot anders dan als ondernemer of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen belastbare winst uit onderneming geniet als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. In dat geval wordt voor de bepaling van de winst uit onderneming de fiscale boekwaarde van de vermogensbestanddelen gesteld op de fiscale boekwaarde daarvan bij de eerdere werkzaamheid. Door het doorschuiven van de fiscale boekwaarde blijft de fiscale claim behouden.

Tweede lid

Het voorgestelde artikel XIII, tweede lid, regelt dat de doorschuifregeling ook van toepassing is op de egaliseringsreserve, de herinvesteringsreserve, het te conserveren inkomen als gevolg van de toepassing van artikel 3.64 Wet IB 2001 en de voorzieningen die zijn gevormd bij de bepaling van het resultaat uit de werkzaamheid. De toepassing van de doorschuifregeling heeft tot gevolg dat de commanditaire vennoot of zijn echtgenoot niet hoeft af te rekenen over deze reserves en over het vrijvallen van de voorzieningen wanneer de commanditaire vennoot of zijn echtgenoot niet langer vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 3.92 Wet IB 2001 ter beschikking stelt aan de open cv omdat die cv als gevolg van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen fiscaal transparant wordt.

Derde en vierde lid

Door de inwerkingtreding van deze wet heeft een commanditaire vennoot/aanmerkelijk belanghouder (natuurlijk persoon) met ingang van 1 januari 2025 niet langer een aanmerkelijk belang in een open cv, maar krijgt deze, indien de transparant geworden cv een onderneming drijft, een medegerechtigdheid in de cv. De situatie kan zich voordoen dat die commanditaire vennoot onmiddellijk voorafgaand aan 1 januari 2025 een onroerende zaak aan de cv ter beschikking stelt in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001. Nadat het aanmerkelijk belang een medegerechtigdheid wordt, zoals hiervoor beschreven, is niet langer sprake van een dergelijke terbeschikkingstelling, maar wordt de onroerende zaak dienstbaar aan de onderneming waarin met ingang van 1 januari 2025 de medegerechtigdheid is ontstaan. Voor de bezitseis in de BOR start hierdoor met ingang 1 januari 2025 een nieuwe periode. Dat niet langer sprake is van

⁶² Behoudens indien de cv kwalificeert als een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969.

⁶³ Kamerstukken II 1999/00, 27 209, nr. 3.

een dergelijke terbeschikkingstelling kan ook tot gevolg hebben dat niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste in de BOR. Deze mogelijke gevolgen zijn niet wenselijk. Het voorgestelde artikel XIII, derde en vierde lid, voorziet daarom in overgangsrecht.

Het voorgestelde artikel XIII, derde lid, regelt dat voor de toets of aan de bezitseis in de BOR is voldaan de onmiddellijk aan 1 januari 2025 voorafgaande periode van de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak aan de open cv en de periode waarin de onroerende zaak dienstbaar is aan de onderneming waarin met ingang van 1 januari 2025 de medegerechtigdheid is ontstaan bij elkaar worden gevoegd als ware het één periode.

Het voorgestelde artikel XIII, vierde lid, regelt dat het niet langer sprake zijn van een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92 Wet IB 2001 als gevolg van het op 1 januari 2025 transparant worden van een open cv niet wordt aanmerkt als een gebeurtenis die strijdig is met voortzettingsvereiste in de BOR. Hier is de voorwaarde aan gekoppeld dat de onroerende zaken met ingang van 1 januari 2025 dienstbaar moeten zijn aan de onderneming waarin als gevolg van de inwerkingtreding van deze wet een medegerechtigdheid is ontstaan. Voor de toets of aan het voortzettingsvereiste van vijf jaren is voldaan, regelt het voorgestelde artikel XIII, vierde lid, dat de onmiddellijk aan 1 januari 2025 voorafgaande periode van de terbeschikkingstelling van de onroerende zaken aan de open cv en de periode waarin de onroerende zaken dienstbaar zijn aan de onderneming waarin met ingang van 1 januari 2025 de medegerechtigdheid is ontstaan bij elkaar worden gevoegd als ware het één periode.

Artikel XIV

Het ingevolge dit wetsvoorstel fiscaal transparant worden van de open cv met ingang van 1 januari 2025 kan gevolgen hebben voor de toepassing van de BOR in de SW 1956. Als een natuurlijk persoon (commanditaire vennoot) die vóór 1 januari 2025 een – direct of indirect – aanmerkelijk belang heeft in een open cv er niet voor kiest om de aandelenfusiefaciliteit van het voorgestelde artikel XII toe te passen, dan wordt dit aanmerkelijk belang vanaf 1 januari 2025 een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 35c, eerste lid, onderdeel b of c, SW 1956. Hierdoor zou bij bedrijfsopvolging aan de aanvullende voorwaarden in artikel 35c, tweede en derde lid, SW 1956, voldaan moeten worden om de BOR toe te kunnen passen op deze medegerechtigdheid, terwijl deze aanvullende voorwaarden niet van toepassing waren toen nog sprake was van een aanmerkelijk belang.

Doordat de medegerechtigdheid ontstaat als gevolg van dit wetsvoorstel zal niet aan al deze aanvullende voorwaarden voldaan kunnen worden, namelijk de voorwaarde dat deze medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting van een IB-onderneming of een rechtstreekse voortzetting van een eerder door de vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet IB 2001 is. Hierdoor kan die medegerechtigdheid niet kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de BOR. Voor deze situatie wordt overgangsrecht voorgesteld.

Dit overgangsrecht houdt in dat voor zover een medegerechtigdheid is ontstaan op 1 januari 2025 door de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, deze medegerechtigdheid gelijkgesteld wordt met een medegerechtigdheid die een rechtstreekse voortzetting vormt van een eerder door de erfflater of schenker gedreven IB-onderneming of een eerder door de vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet IB 2001. Hierdoor vormt deze voorwaarde in deze situatie geen belemmering meer voor toepassing van

de BOR. De andere voorwaarde in artikel 35c, tweede lid, SW 1956 – namelijk dat de medegerechtigdheid door de beherende vennoot van die onderneming (of enig aandeelhouder van een vennootschap die reeds een zodanig beherend vennoot is) wordt verkregen – blijft onverkort van toepassing. Onderstaand voorbeeld kan dit verduidelijken.

Voorbeeld 15

X heeft een aanmerkelijk belang in open cv Z en wenst dit aanmerkelijk belang in de toekomst te schenken aan beherend vennoot Y. Op 1 januari 2025 verandert als gevolg van fiscaal transparant worden van de open cv het aanmerkelijk belang van X in een medegerechtigdheid. X heeft geen gebruik gemaakt van de aandelenfusiefaciliteit en zou de onderneming nu niet meer met toepassing van de BOR kunnen schenken aan Y, omdat niet aan de in artikel 35c, tweede lid, SW 1956 opgenomen aanvullende voorwaarde wordt voldaan dat sprake moet zijn van een rechtstreekse voortzetting. Door het in artikel XIV voorgestelde overgangsrecht wordt de medegerechtigdheid echter gelijkgesteld met een medegerechtigdheid die een rechtstreekse voortzetting vormt van een eerder door de erflater, schenker of vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.2 van de Wet IB 2001, waardoor de BOR alsnog toepassing kan vinden (ervan uitgaande dat aan de overige voorwaarden voor de BOR wordt voldaan).

Dit overgangsrecht voor de BOR is niet compleet zonder overgangsrecht voor de bezitseis en het voortzettingsvereiste voor de BOR. Dat overgangsrecht is lijn met artikel 9 respectievelijk artikel 10 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. Het in artikel XIV, tweede lid, voorgestelde overgangsrecht houdt eveneens in dat voor de toets of aan de bezitseis is voldaan de bezitsperiode van het oude aandeel in de open cv wordt opgeteld bij de bezitsperiode van de nieuw ontstane medegerechtigdheid. Dit is relevant als geen gebruik wordt gemaakt van de aandelenfusiefaciliteit, bedoeld in het voorgestelde artikel XII. Hierdoor vormt de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen geen belemmering meer voor het toepassen van de BOR. Het in artikel XIV, derde lid, voorgestelde overgangsrecht is van belang voor het voortzettingsvereiste van vijf jaren indien een verkrijger een aanmerkelijk belang in een open cv minder dan vijf jaar voor 1 januari 2025 heeft verkregen, dus op of na 1 januari 2020. Indien dit aanmerkelijk belang als gevolg van het fiscaal transparant worden van de open cv een medegerechtigdheid wordt, is niet aan het voortzettingsvereiste, bedoeld in artikel 35e SW 1956, voldaan met als consequentie dat de voorwaardelijke vrijstelling van de BOR wordt teruggenomen. Om dit te voorkomen wordt in het voorgestelde artikel XIV, derde lid, bepaald dat de periode van het aanmerkelijk belang in een open cv en de periode van de ontstane medegerechtigdheid worden samengevoegd om te bepalen of aan de vijfjaarstermijn is voldaan.

Voorbeeld 16

X heeft sinds 1 januari 2022 een aanmerkelijk belang in een open cv dat hij op 1 februari 2028 wil schenken. Op 1 januari 2025 verandert als gevolg van de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen het aanmerkelijk belang van X in een medegerechtigdheid. Hierdoor zou voor de toepassing van de BOR in de schenkbelasting vanaf 1 januari 2025 een nieuwe bezitstermijn van vijf jaren bij schenking gaan lopen en voldoet X op 1 februari 2028 niet aan de bezitseis. Hierdoor zou de BOR niet toegepast kunnen worden als X de onderneming wil schenken op 1 februari

2028. Door het in artikel XIV, tweede lid, voorgestelde overgangsrecht – het optellen van de bezitsperiode van het aanmerkelijk belang en de medegerechtigdheid – voldoet X wel aan de bezitseis en kan de BOR op 1 februari 2028 toegepast worden (ervan uitgaande dat aan de overige voorwaarden voor de BOR wordt voldaan).

Artikel XV

Eerste lid

Het voorgestelde artikel XV, eerste lid, regelt dat wanneer een commanditaire vennoot in een open cv de aandelenfusiefaciliteit van het voorgestelde artikel XII toepast, dit onder voorwaarden niet leidt tot heffing van overdrachtsbelasting. Dit wordt geregeld door een vrijstelling van overdrachtsbelasting te creëren voor de verkrijgingen die rechtstreeks voortvloeien uit de toepassing van deze aandelenfusiefaciliteit. De inbrengers verkrijgen bij deze – in genoemd artikel XII gefaciliteerde – aandelenfusie in ruil voor ieders deelgerechtigdheid in de open cv, aandelen in de verkrijgende vennootschap. Dit kan een nieuw opgerichte of reeds bestaande vennootschap zijn. De voorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting bestaat uit twee delen:

- a. een vrijstelling voor de verkrijging van bewijzen van deelgerechtigdheid in de open cv door de vennootschap; en
- b. een vrijstelling voor de inbrenger voor de verkrijging van aandelen die worden uitgereikt door de vennootschap als deze kwalificeren als zogenaamde fictieve onroerende zaken als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR), in ruil voor de inbreng van de bewijzen van deelgerechtigdheid in de open cv.

Voor deze vrijstelling gelden verschillende voorwaarden.⁶⁴ In het eerste lid is de voorwaarde gesteld dat de door de inbrenger, na uitreiking door de verkrijgende vennootschap, verkregen aandelen een soortgelijk belang moeten vertegenwoordigen als hij had in het vennootschappelijke kapitaal van de open cv op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de inbreng in de vennootschap van zijn bewijzen van deelgerechtigdheid in de open cv. Ook indien de deelgerechtigde in het kader van een aandelenfusiefaciliteit als bedoeld in het voorgestelde artikel XII een storting doet op de aandelen van een (houdster)vennootschap zonder dat er aandelen worden uitgereikt, geldt dat de reeds in bezit zijnde aandelen een soortgelijk belang moeten (gaan) vertegenwoordigen (voor zover in de toelichting op het onderhavige artikel wordt gesproken van uitreiking van aandelen dan wordt daar in beginsel ook de variant van een storting op aandelen onder verstaan). De term soortgelijk belang is ontleend aan artikel 5bis van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UB WBR). Onder een soortgelijk belang wordt verstaan een zowel in kwalitatief als kwantitatief opzicht gelijkwaardig belang aan het door de inbrenger in het kader van de aandelenfusie afgestane belang in de open cv. Dat soortgelijke belang dient te worden vertegenwoordigd door aandelen.⁶⁵ Onder kwantitatief gelijkwaardig belang wordt verstaan dat de deelgerechtigdheid in de open cv een in financiële en economische zin gelijkwaardig belang in de verkrijgende vennootschap vertegenwoordigt. Onder kwalitatief gelijkwaardig belang wordt verstaan dat het belang gelijkwaardig van aard is doordat het hetzelfde qua rechten en plichten vertegenwoordigt. Daaraan wordt bijvoorbeeld niet voldaan indien een deelgerechtigdheid in een open cv wordt omgezet in een belang in soort aandelen in de verkrijgende vennootschap die slechts een recht op marktconform rendement over het

⁶⁴ Derhalve in aanvulling op de voorwaarden die het voorgestelde artikel XII stelt aan toepassing van de in dat artikel opgenomen aandelenfusie.

⁶⁵ Zoals bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR.

nominale kapitaal in de open cv opleveren. Ook wordt niet aan deze eis voldaan als het (onderlinge) belang tot de onroerende zaken van de commanditaire vennoten in de open cv wijzigt als gevolg van de uitgifte van aandelen aan hen door de verkrijgende vennootschap. Met de eis van het soortgelijk belang wordt bereikt dat het belang in de verkrijgende vennootschap een gelijkwaardig belang vertegenwoordigt als het belang dat de inbrenger had in de open cv vóór de inbreng. Aangezien iedere inbrenger zelfstandig de keuze heeft om zijn deelgerechtigdheid in de open cv in te brengen tegen uitreiking van aandelen in een eigen of gezamenlijke vennootschap, betekent een soortgelijk belang niet per definitie dat het relatieve belang, uitgedrukt in een percentage, precies gelijk moet zijn (zie voorbeeld 17). Het gaat erom dat door middel van de aandelen die worden uitgereikt aan de inbrenger het belang in de vennootschap die aandelen uitreikt in financiële en economische zin gelijkwaardig is aan de eerdere deelgerechtigdheid in het vennootschapselijke kapitaal van de open cv.

Voorbeeld 17: Het relatieve belang

Drie commanditaire vennoten zijn ieder voor $33\frac{1}{3}\%$ gerechtigd tot het commanditaire kapitaal van de open cv. Ieder van deze commanditaire vennoten kan er afzonderlijk voor kiezen om gebruik te maken van de aandelenfusiefaciliteit. Eén commanditaire vennoot kiest ervoor zijn deelgerechtigdheid in te brengen in een bv waarin deze het volledige (100%) aandelenbelang houdt. De andere twee commanditaire vennoten kiezen ervoor hun deelgerechtigdheid in te brengen in een bv waarin zij alle twee een gelijk aandelenbelang krijgen (50%/50%). De ene deelgerechtigde heeft dus een 100%-aandelenbelang in de «eigen» vennootschap, de andere twee deelgerechtigden hebben ieder een 50%-aandelenbelang in de gezamenlijke vennootschap. Na de uitreiking van aandelen moet iedere inbrenger door middel van de uitgereikte aandelen in kwantitatieve zin een soortgelijk belang houden in de vennootschap als hij had in het vermogen van de (open) cv onmiddellijk voorafgaand aan de inbreng. Dat wil zeggen: de 100%- en 50%-aandelenbelangen in de vennootschappen moeten een gelijkwaardig financieel belang vertegenwoordigen als de $33\frac{1}{3}\%$ -gerechtigdheid van eenieder vóór de inbreng.

Tweede lid

Het voorgestelde artikel XV, tweede lid, betreft een antimisbruikbepaling. Het lid noemt twee situaties waarin de vrijstelling van artikel XV niet van toepassing is.

Tweede lid, onderdeel a

Allereerst geldt de vrijstelling niet ingeval de open cv tot stand is gekomen na bekendmaking van het wetsvoorstel op 19 september 2023, 15:15 uur. Voor de beoordeling wanneer de open cv tot stand gekomen is, geldt – voor de toepassing van dit artikel – dat het moment van inschrijving van de commanditaire vennootschap in het handelsregister⁶⁶ van de Kamer van Koophandel bepalend is.

⁶⁶ Zoals bedoeld in artikel 2 van de Wet van 22 maart 2007, houdende regels omtrent een basisregister van ondernemingen en rechtspersonen.

Tweede lid, onderdeel b

Ten tweede geldt de vrijstelling niet voor onroerende zaken die worden ingebracht door een commanditaire vennoot die na bekendmaking van het wetsvoorstel op 19 september 2023, 15:15 uur tot de open cv is toegetreden. Deze beperking geldt niet voor toetreders die geen onroerende zaken inbrengen, behoudens de situatie dat een andere vennoot later wel met inbreng van onroerende zaken toetreedt. Ten aanzien van deze onroerende zaken geldt de beperking ook voor de toetreders die zonder onroerende zaken toetrad. De beperking geldt in beginsel ook niet voor de (gezamenlijke) verkrijging van onroerende zaken door commanditaire vennoten die voor bekendmaking van het wetsvoorstel reeds toegetreden waren tot de open cv. Dit om te voorkomen dat (zittende commanditaire vennoten in) een open cv wordt (worden) gehinderd in reguliere investeringsactiviteiten.

Derde lid

Het voorgestelde artikel XV, derde lid, regelt dat de overdrachtsbelasting die door toepassing van het voorgestelde artikel XV, eerste lid niet is geheven ter zake van de verkrijging in het kader van de aandelenfusiefaciliteit alsnog verschuldigd is, indien de inbrenger binnen drie jaren (middellijk of onmiddellijk) niet meer geheel het soortgelijke belang heeft in de verkrijgende vennootschap. De inbrenger moet ten minste drie jaren in het bezit blijven van alle in het kader van de aandelenfusie, bedoeld in artikel XII, toegekende aandelen. Voor de tekst van het voorgestelde tweede lid is aangesloten bij de sanctiebepaling van artikel 5, derde lid, UB WBR.⁶⁷ Het voorgestelde artikel XV, derde lid, tweede zin, heeft als doel te voorkomen dat de faciliteit oneigenlijk kan worden gebruikt doordat men bijvoorbeeld nog wel de toegekende aandelen in bezit heeft, maar niet meer het soortgelijke belang behoudt, als gevolg van het vervreemden van claims, het verlenen van een koopoptie, of een gehele of gedeeltelijke terugbetaling van hetgeen op de aandelen is gestort.⁶⁸

Vierde lid

Het voorgestelde artikel XV, vierde lid, regelt dat het derde lid van dat artikel onder bepaalde voorwaarden niet van toepassing is. Hiermee wordt geregeld dat de vervreemding van de aandelen waarop genoemd derde lid van toepassing is, in bepaalde gevallen er niet toe leidt dat door toepassing van dat derde lid alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd wordt ter zake van de aandelenfusie, bedoeld in artikel XII, namelijk in die gevallen dat de verkrijger van de aandelen die worden vervreemd door de inbrenger ter zake van die verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd is. Zonder genoemd vierde lid zou er sprake kunnen zijn van twee verschillende belastbare feiten: ten eerste als gevolg van genoemd derde lid een (na)heffing bij de vennootschap waarin is ingebracht onder toepassing van de vrijstelling en ten tweede bij de (opvolgende) verkrijger van de aandelen in de vennootschap waarin is ingebracht. De vennootschap waarin de inbrenger heeft ingebracht heeft de bewijslast om aannemelijk te maken dat ter zake van de (opvolgende) verkrijging

⁶⁷ Omdat de overdrachtsbelasting geen vrijstelling in het kader van een aandelenfusie kent, is aangesloten bij de tekst van de «aanhoudingseis» voor de verkregen aandelen van de faciliteit voor omzetting van een niet in de vorm van een naamloze of besloten vennootschap gedreven onderneming in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming (artikel 5, derde lid, UB WBR). Die bepaling is op haar beurt gebaseerd op een sanctiebepaling voor de voormalige aandelenfusiefaciliteit in de kapitaalsbelasting (zie ook *Stb.* 1996, 144).

⁶⁸ Voor de uitleg van het derde lid is de Nota van toelichting uit het Stb. 1996, 144 en de uitleg van het Besluit van de Minister van Financiën van 2 juli 2010, nr. DGB 2010/3599M, onderdeel 5.2.: Begrip vervreemding van aandelen (*Stcrt.* 2010, 10512) van overeenkomstige toepassing.

overdrachtsbelasting verschuldigd is. De reden hiervoor is dat het die vennootschap is die zich op deze uitzondering van de aanhoudingseis beroept en zonder toepassing van het voorgestelde artikel XV, vierde lid, zou worden geconfronteerd met een (na)heffing. Bovendien is de vennootschap verplicht om bij aangifte gegevens te verstrekken waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de heffing (artikel 4, negende lid, WBR). Omdat het voorgestelde derde lid eist dat de inbrenger het belang als bedoeld in dat lid geheel behoudt, blijft dat lid alleen buiten toepassing als ter zake van iedere (opvolgende) verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd is. De onderstaande voorbeelden illustreren de werking van genoemd vierde lid.

Voorbeeld 18: Verrijking na vervreemding belast

Inbrenger A verkrijgt na toepassing van een aandelenfusie 100 aandelen (100%) in BV X (een OZR). BV X heeft ter zake van die verkrijging krachtens inbreng door de inbrenger de vrijstelling uit het voorgestelde artikel XV, eerste lid toegepast. Een maand later vervreemdt A 40 aandelen in BV X aan P. Die verkrijging is bij P belast met overdrachtsbelasting. Daarom leidt de vervreemding door A niet tot naheffing bij BV X wegens het vervallen van de vrijstelling. Het is aan BV X om aan te tonen dat er ter zake van de verkrijging door P overdrachtsbelasting verschuldigd is. Als dat wordt aangetoond, vervalt de vrijstelling die is toegepast door de BV X niet.

Voorbeeld 19: Verrijking na vervreemding niet belast (1)

Inbrenger A verkrijgt na toepassing van een aandelenfusie 100 aandelen (100%) in BV X (een OZR). A vervreemdt een maand later 40 aandelen aan P. Die verkrijging is bij P belast met overdrachtsbelasting. Vervolgens verliest BV X zijn status als OZR. Na dat statusverlies maar voor het einde van de aanhoudingseis van ten minste drie jaren vervreemdt A 35 aandelen in BV X aan Q. Ter zake van die verkrijging is Q geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Dit omdat BV X is namelijk niet langer een OZR is. Omdat deze verkrijging niet leidt tot een verschuldigdheid van overdrachtsbelasting bij Q, komt de gehele vrijstelling die BV X heeft toegepast alsnog te vervallen.

Voorbeeld 20: Verrijking na vervreemding niet belast (2)

Inbrenger A verkrijgt na toepassing van een aandelenfusie 100 aandelen (100%) in BV X (een OZR). A vervreemdt een maand later 40 aandelen aan P. Die verkrijging is bij P belast met overdrachtsbelasting. Weer twee maanden later vervreemdt A 10 aandelen in BV X aan Q. Ter zake van die verkrijging door Q is geen overdrachtsbelasting verschuldigd door Q. Hij verkrijgt immers geen belang van 1/3^e of meer. Omdat deze verkrijging niet leidt tot een verschuldigdheid van overdrachtsbelasting bij Q, komt de gehele vrijstelling die BV X heeft toegepast alsnog te vervallen.

Vijfde lid

Het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, regelt dat een aantal rechtshandelingen er niet toe leidt dat door toepassing van het voorgestelde artikel XV, derde lid alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd wordt ter zake van de aandelenfusie bedoeld in het voorgestelde artikel XII. Zonder de uitzonderingen die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdelen a en b, zou de verleende vrijstelling van overdrachtsbelasting ter gelegenheid van de aandelenfusie bedoeld in het voorgestelde

artikel XII moeten worden teruggenomen. Het voorgestelde artikel XV, vijfde lid bepaalt echter dat in die situatie gedurende de periode die nog resteert van de periode die bij aanvang ervan drie jaren bedroeg, het toegekende belang in het kader van de rechtshandelingen van de voorgestelde onderdelen a en b in de plaats komt van het in het kader van die fusie afgestane belang in de verdwijnende rechtspersoon. Daarnaast kan een opvolgende rechtshandeling ook weer tot een verkrijging leiden, die dan – mits daarop een in het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, genoemde vrijstelling van toepassing is – ook weer onder de daarvoor gestelde voorwaarden kan worden vrijgesteld.

Vijfde lid, onderdeel a

Indien binnen een periode van drie jaar na de aandelenfusie, bedoeld in het voorgestelde artikel XII, de verkrijgende vennootschap verdwijnt, bijvoorbeeld als gevolg van een opvolgende juridische fusie, waarbij het vermogen als verdwijnende rechtspersoon onder algemene titel overgaat op een (opvolgende) verkrijgende rechtspersoon, wordt strikt genomen niet meer voldaan aan de in het artikel XV, voorgestelde derde lid geformuleerde aanhoudingseis. Het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdeel a, maakt hier een uitzondering op: ingeval de vervreemding van de aandelen het gevolg is van een gebeurtenis die onder de werking van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, WBR (zie het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdeel a) valt⁶⁹, dan wel van een aandelenfusie (zie het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdeel b, hierna), wordt de overdrachtsbelasting inzake de belaste verkrijging waarop de vrijstelling van het voorgestelde artikel XV is toegepast niet alsnog verschuldigd.⁷⁰

Vijfde lid, onderdeel b

Indien binnen een periode van drie jaar na de aandelenfusie, bedoeld in het voorgestelde artikel XII, een inbrenger als gevolg van een opvolgende aandelenfusie de uitgereikte aandelen in het kader van de aandelenfusie, bedoeld in het voorgestelde artikel XII, niet langer houdt, wordt strikt genomen niet meer voldaan aan de in het voorgestelde artikel XV, derde lid geformuleerde aanhoudingseis. Het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdeel b, is een uitzondering hierop: ingeval de vervreemding van de aandelen het gevolg is van een aandelenfusie wordt de overdrachtsbelasting inzake de belaste verkrijging waarop de vrijstelling van het voorgestelde artikel XV is toegepast niet alsnog verschuldigd. Bij de aandelenfusie moet, net zoals dat geldt in de artikelen 5, vijfde lid, 5bis, vierde lid, en 5a, vijfde lid, UB WBR, ten minste 75% van de aandelen van de vennootschap die de aandelen heeft toegekend, worden verkregen door een andere vennootschap tegen toekenning van eigen aandelen.

Zesde lid

Het voorgestelde artikel XV, zesde lid, bepaalt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdeel b, niet uitsluitend aandelen behoeven te worden toegekend; een bijbetaling in geld van ten hoogste 10% van de nominale waarde van de toegekende aandelen is toegestaan.

⁶⁹ In het bijzonder bij fusie, splitsing en interne reorganisatie.

⁷⁰ Omdat de overdrachtsbelasting geen vrijstelling in het kader van een aandelenfusie kent, wordt deze separaat in het voorgestelde derde lid, onderdeel b, beschreven.

Zevende lid

Het voorgestelde artikel XV, zevende lid, bepaalt dat in de situaties die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel XV, vijfde lid, onderdelen a en b, gedurende de periode die nog resteert van de periode die bij aanvang ervan drie jaren bedroeg, het toegekende belang in het kader van de rechtshandelingen van de voorgestelde onderdelen a en b in de plaats komt van het in het kader van die fusie afgestane belang in de verdwijnende rechtspersoon. Daarnaast kan een opvolgende rechtshandeling ook weer tot een verkrijging leiden, die dan – mits daarop een in het voorgestelde artikel XV, vijfde lid genoemde vrijstelling van toepassing is – ook weer onder de daarvoor gestelde voorwaarden kan worden vrijgesteld. Zo geldt bijvoorbeeld bij een vervreemding van het belang door de inbrenger in het kader van een juridische fusie dat het in het kader van die fusie verkregen belang in de plaats komt van het afgestane belang in de verdwijnende rechtspersoon. Hetzelfde geldt indien het verkregen (aandelen)belang verdwijnt in het kader van een splitsing. Het voorgestelde artikel XV, zevende lid is niet alleen van toepassing indien de verkrijgende rechtspersoon zelf verdwijnt en daarmee tevens het in het artikel XV, derde lid, bedoelde (aandelen)belang, maar ook in gevallen waarin dat belang niet verdwijnt. Dat is bijvoorbeeld aan de orde indien een aandeelhouder van een verdwijnende of verkrijgende rechtspersoon niet langer bestaat als gevolg van een opvolgende juridische fusie of splitsing of indien het in het derde lid bedoelde belang wordt vervreemd in het kader van een bedrijfsfusie. Ook hier geldt dat de vrijstelling niet wordt teruggenomen, onder de voorwaarde dat de opvolgende verkrijger gedurende de resterende periode het in het derde lid bedoelde belang blijft behouden.

Achtste lid

Het voorgestelde artikel XV, achtste lid, regelt dat artikel 15, negende lid, WBR van overeenkomstige toepassing is als een beroep wordt gedaan op de vrijstelling, bedoeld in het voorgestelde artikel XV, eerste lid. Dit betekent dat, ook al is de aandelenfusie, bedoeld in het voorgestelde artikel XII, vrijgesteld van overdrachtsbelasting, aangifte moet worden gedaan van het belastbare feit of de belastbare feiten ten gevolge van die aandelenfusie en in die aangifte een beroep moet worden gedaan op de vrijstelling, bedoeld in het voorgestelde artikel XV, eerste lid. Eenzelfde eis geldt op grond van artikel 15, negende lid, WBR voor alle in artikel 15 WBR opgenomen vrijstellingen. Deze aangifteplicht is wenselijk omdat de Belastingdienst op deze wijze op de hoogte raakt van het feit dat het overgangsrecht is toegepast en desgewenst kan controleren of dit overgangsrecht terecht is toegepast. Voor toepassing van de vrijstelling, bedoeld in het voorgestelde artikel XV, eerste lid, wordt voorgesteld dat de inspecteur nadere regels kan stellen over de wijze waarop de aangifte moet worden gedaan. Deze afwijking is noodzakelijk om voor deze specifieke tijdelijke vrijstelling maatwerk te kunnen leveren voor het naar verwachting relatief geringe aantal belastingplichtigen dat een beroep op deze tijdelijke vrijstelling zal gaan doen. In beleid zal nader worden uitgewerkt dat een papieren aangifte dient te worden gestuurd naar een centraal punt zodat deze bij een speciaal daarvoor ingericht (virtueel) team van de Belastingdienst terechtkomt. Indien de verkrijging niet geschiedt bij notariële akte of indien de verkrijging van fictieve onroerende zaken als bedoeld in artikel 4 WBR wél geschiedt bij notariële akte, zal de verkrijger, om aangifte te kunnen doen, eerst om uitnodiging tot het doen van aangifte moeten verzoeken. Op basis van artikel 6, derde lid, AWR in samenhang met artikel 3, derde en vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling AWR 1994 (UR AWR 1994) worden nadere regels gesteld omtrent de termijn waarbinnen de verkrijger de inspecteur moet verzoeken om

uitnodiging tot het doen van aangifte. Voor de verkrijging van fictieve onroerende zaken als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR of van andere goederen, waarvan géén notariële akte is opgemaakt en waarvoor een vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt toegepast, geldt een termijn van een maand. Voor de verkrijging van fictieve onroerende zaken als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, WBR waarvan wel een notariële akte is opgemaakt, moet de verkrijger het verzoek doen vóór het tijdstip waarop de belasting ter zake van die verkrijging moet worden betaald. De inspecteur zal vervolgens bij de uitnodiging tot het doen van aangifte op grond van artikel 4a UR AWR 1994 de wijze van het doen van aangifte aangeven, een omschrijving geven van de gevraagde gegevens of bescheiden en de termijn stellen waarbinnen aangifte moet worden gedaan. De termijn bedraagt ingevolge artikel 10, tweede lid, AWR ten minste een maand. Geschiedt de verkrijging (behoudens wanneer het gaat om de verkrijging van fictieve onroerende zaken) wel bij notariële akte, dan wordt de aangifte gedaan met overeenkomstige toepassing van artikel 18 WBR. Dat houdt in dat in die gevallen de notaris namens de verkrijger aangifte doet, overeenkomstig de huidige praktijk voor dergelijke verkrijgingen waarbij overdrachtsbelasting is verschuldigd. De wijze waarop dit gebeurt, is reeds uitgewerkt in artikel 21a UR AWR 1994 in samenhang met artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Registratiewet 1970. Kort samengevat geschiedt de aangifte door het aanbieden ter registratie van de notariële akte en het insturen van een elektronisch overdrachtsbelastingbericht overeenkomstig de door de KNB, in overeenstemming met de Belastingdienst, daartoe opgestelde richtlijnen, met onder meer de vermelding van de vrijstelling waarop een beroep wordt gedaan.

Artikel XVI

Eerste lid

Dit wetsvoorstel voorziet – onder meer – in een aandelenfusie (het voorgestelde artikel XII) zodat acute belastingheffing als gevolg van de maatregelen uit dit wetsvoorstel zoveel mogelijk kan worden voorkomen.

Bij belastingschuldigen die uitstel van betaling hebben gekregen voor een conserverende aanslag met betrekking tot aandelen behorend tot een aanmerkelijk belang en gebruikmaken van de genoemde aandelenfusiefaciliteit dient volgens artikel 25, achtste lid, IW 1990 het uitstel te worden beëindigd. Het voorgestelde artikel XVI regelt dat deze belastingschuldigen een schriftelijk verzoek kunnen indienen om het verleende uitstel voort te zetten. Wanneer tegemoet wordt gekomen aan het verzoek dan worden de aandelen of winstbewijzen van de verkrijgende vennootschappen als gevolg van de aandelenfusie voortaan geacht ten grondslag te liggen aan het uitstel in plaats van de aandelen in de open cv en heeft de fictieve vervreemding op grond artikel IX, tweede lid, van laatst genoemde aandelen in beginsel geen gevolgen voor het verleende uitstel. Dit betekent dat het voortgezette uitstel van betaling kan worden beëindigd wanneer er handelingen plaatsvinden met de aandelen of winstbewijzen van de verkrijgende vennootschap die volgens artikel 25, achtste lid, onderdelen a, b of c, IW 1990 aanleiding geven om het uitstel te beëindigen.

Omdat belastingschuldigen een verzoek moeten indienen om het uitstel van betaling voort te zetten, heeft de ontvanger de mogelijkheid tot een herbeoordeling van het uitstel van betaling. Hierbij kan onder meer worden beoordeeld of de eventueel verstrekte zekerheid voldoende is voor de voortzetting van het uitstel.

Tweede lid

Het voorgestelde artikel XVI, tweede lid, geeft de ontvanger de mogelijkheid om aanvullende voorwaarden te stellen die de belasting-schuldige verplicht om informatie te verstrekken.

Derde lid

Voldoet de belastingschuldige niet (langer) aan de gestelde voorwaarden dan kan de ontvanger het voortgezette uitstel ingevolge het voorgestelde artikel XVI, derde lid, intrekken.

Artikel XVII

Het voorgestelde artikel XVII regelt dat de voorgestelde artikelen IX tot en met XVI van overeenkomstige toepassing zijn voor de maatschap «op aandelen», de vof «op aandelen» en de naar het recht van een andere staat opgerichte of ingestelde lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een dergelijke maatschap of vof⁷¹ én die op het tijdstip onmiddellijk vóór 1 januari 2025 belastingplichtig waren voor de vennootschapsbelasting zonder ervan te zijn vrijgesteld. Hetzelfde geldt voor de maten of vennoten die gerechtigd zijn tot het vermogen van dergelijke maatschappen of vof's. Met het schrappen van de zinsnede «vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 wordt voorgesteld om deze (Nederlandse en buitenlandse) personenvennootschappen op aandelen niet langer vennootschapsbelastingplichtig te laten zijn. Dit betekent dat vanaf het moment dat de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor de personenvennootschappen op aandelen vervalt, genoemde personenvennootschappen en de participanten daarin gebruik kunnen maken van het in verband met de voorgestelde afschaffing van de open cv geschreven overgangsrecht.

Artikel XVIII

Eerste lid

Voorgesteld wordt om de wet met ingang van 1 januari 2024 in werking te laten treden.

Tweede lid

In afwijking van artikel XVIII, eerste lid wordt voorgesteld dat de voorgestelde artikelen I tot en met VIII – globaal gezegd de bepalingen die zien op het kwalificatiebeleid en het vervallen van de open cv als vennootschapsbelastingplichtig lichaam – met ingang van 1 januari 2025 in werking treden. Omdat de voorgestelde overgangsbepalingen met ingang van 1 januari 2024 in werking treden, hebben belastingplichtigen, globaal gezegd, een jaar de tijd om te anticiperen op de wijzigingen in dit wetsvoorstel die met ingang van 1 januari 2025 in werking treden en in voorkomende gevallen gebruik kunnen maken van de voorgestelde faciliteiten die op basis van dit voorstel reeds met ingang van 1 januari 2024 in werking treden.

⁷¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009 over Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Inkomstenbelasting. Kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden (Stcrt. 2009, 19749), en HR 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276.

Het voorgaande houdt tevens verband met de keuze van het kabinet om de inwerkingtreding van de materiële bepalingen uit te stellen tot 1 januari 2025.⁷²

Artikel XIX

Het voorgestelde artikel XIX bevat de citeertitel.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij

⁷² Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 154, p. 15.