

# Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?

WFR 2023/11

**Onlangs is een tweede consultatieronde gestart van het Voorontwerp Wet Modernisering Personenvennootschappen. Volgens dit voorontwerp verkrijgen openbare personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid. Wat verandert er daardoor? Welke fiscale gevolgen is de wetgever voornemens om aan de toekenning van rechtspersoonlijkheid te verbinden en in hoeverre is aanpassing van de voorgestelde fiscale wetgeving wenselijk?**

## 1. Inleiding

Op 10 oktober 2022 is een tweede consultatieronde gestart van het Voorontwerp Wet Modernisering Personenvennootschappen (hierna: Voorontwerp Titel 7.13 BW). Volgens dit voorontwerp bezitten openbare personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid. In het Voorontwerp Invoeringswet Modernisering Personenvennootschappen is onder meer overgangsrecht opgenomen. De voorgenoemde flankerende fiscale maatregelen (hierna: Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW) zijn in een separaat gedeelte opgenomen.

Uitgangspunt van het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW<sup>3</sup> is het privaatrechtelijke voorontwerp te ondersteunen. De voorgestelde fiscale aanpassingen zijn zoveel mogelijk beleidsarm en ondersteunend aan de civielrechtelijke aanpassingen. Daarbij wordt uitgegaan van de huidige fiscale wetgeving. Geen rekening wordt gehouden met voorgenomen wijzigingen in de toekomst die raakvlakken hebben met dit wetsontwerp. Belangrijkste voorbeeld is het wetsvoorstel aanpassing kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen dat naar verwachting in het voorjaar van 2023 volgt, waarin onder andere wordt voorgesteld om de open CV af te schaffen. Belangrijkste keuze die in het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW wordt gemaakt, is om enerzijds voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, alsmede erf- en schenkbelasting de fiscale transparantie van personenvennootschappen te handhaven, en anderzijds voor de overdrachtsbelasting en de bronbelasting wel gevolgen te verbinden aan rechtspersoonlijkheid.

Hierna analyseren wij de voorgestelde fiscale begeleidingswetgeving, bespreken wij de veranderingen voor de fiscale praktijk en onderzoeken wij of de juiste keuzes zijn gemaakt en of de voorgestelde set van maatregelen volledig is.<sup>4</sup> De aanpassingen in de overdrachtsbelasting komen in een afzonderlijke publicatie aan de orde.

In paragraaf 2 komen de belangrijkste civielrechtelijke veranderingen aan de orde. In paragraaf 3 volgt de voorgestelde fiscale begeleiding. Na een beschouwing over de fiscale transparantie (3.1) volgt een bespreking per heffingswet: inkomstenbelasting (3.2), vennootschapsbelasting (3.3), schenk- en erfbelasting (3.4), omzetbelasting (3.5), internationaal belastingrecht (3.6), dividendbelasting (3.7) en bronbelasting (3.8). Wij sluiten in paragraaf 4 af met een samenvatting van onze aanbevelingen aan de wetgever.

## 2. Privaatrechtelijke aspecten

Het Voorontwerp maakt onderscheid tussen stille en openbare personenvennootschappen. De stille personenvennootschap bezit geen rechtspersoonlijkheid en wordt thans stille maatschap genoemd. De openbare personenvennootschap is de samenvoeging van de openbare maatschap en VOF en wordt omschreven als de personenvennootschap die 'op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam aan het rechtsverkeer deelneemt'.<sup>5</sup> De vennoten in de openbare personenvennootschap zijn in beginsel hoofdelijk verbonden voor de vennootschapsverbintenissen.<sup>6</sup>

De openbare personenvennootschap bezit rechtspersoonlijkheid vanaf haar ontstaan, namelijk vanaf het moment waarop de vormvrije vennootschapsovereenkomst tot stand komt.<sup>7</sup> Het gevolg van de toekenning van rechtspersoonlijkheid is dat het vennootschapsvermogen geen goederengemeenschap van de vennoten gezamenlijk vormt, maar toebehoort aan de vennootschap zelf. Bestaande openbare personenvennootschappen verkrijgen rechtspersoonlijkheid ten gevolge van de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW, waardoor het vennootschapsvermogen op dat moment onder algemene titel overgaat op de perso-

1 M.L.M. van Kempen is universitair docent aan het Fiscaal Instituut Tilburg van Tilburg University en rechter-plaatsvervanger in de Rechtbank Zeeland--West-Brabant.

2 A.J.A. Stevens is hoogleraar vennootschapsbelasting bij Tilburg University en of counsel bij Loyens & Loeff, Rotterdam.

3 MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, onderdeel 1.

4 Voor het schrijven van dit artikel hebben wij – met toestemming van de redactie – gebruik gemaakt van enkele tekstgedeelten uit de door ons geschreven Fiscale Monografie Personenvennootschappen, FM nr. 179, Wolters Kluwer Deventer 2023. Voor nadere beschouwingen over Titel 7.13 BW verwijzen wij naar die uitgave.

5 Art. 7:800 lid 2 BW (nieuw).

6 Voor bepaalde situaties van opdrachtverlening staat een uitzondering in art. 7:814 BW (nieuw).

7 Art. 7:800 BW (nieuw).

nenvennootschap.<sup>8</sup> Een stille personenvennootschap kan een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid worden. Ook in dat geval gaat het vennootschapsvermogen onder algemene titel over op de rechtspersoon.<sup>9</sup>

Rechtspersoonlijkheid maakt de wisseling van vennoten eenvoudiger omdat het vennootschapsvermogen dan blijft toebehoren aan de rechtspersoon. Er hoeft daardoor geen aandeel te worden geleverd in de goederen die tot het vennootschapsvermogen behoren.<sup>10</sup> Een ander voordeel is dat een openbare personenvennootschap kan worden omgezet in een BV, NV, vereniging, stichting, coöperatie, of onderlinge waarborgmaatschappij of andersom. De rechtspersoon blijft dan voortbestaan en blijft eigenaar van haar vermogen.<sup>11</sup> Op een later moment worden bepalingen omtrent fusies en splitsingen van openbare personenvennootschappen in het wetsontwerp opgenomen.<sup>12</sup>

De CV is naar komend recht de openbare personenvennootschap waarin naast minimaal één gewone ook ten minste één commanditaire vennoot deelneemt. De CV kan niet meer alleen worden gebruikt voor bedrijfsuitoefening maar ook voor beroepsuitoefening.<sup>13</sup> Een CV ontstaat volgens het ontwerp pas door inschrijving in het handelsregister. Wordt er voordien al namens de CV gehandeld in het rechtsverkeer, dan is vooralsnog sprake van een gewone openbare personenvennootschap waarin alle vennoten (hoofdelijk) aansprakelijk zijn.<sup>14</sup> Een versoepeling ten opzichte van het huidige recht is dat de naam van de commanditaire vennoot in de naam van de CV mag staan en dat een commanditaire vennoot namens de CV in het rechtsverkeer mag handelen indien hij daartoe een volmacht heeft van de medevennoten.<sup>15</sup> Een commanditaire vennoot is in de regel niet verbonden voor de verbintenissen van de CV. Verbondenheid jegens de boedel ontstaat wel ingeval de commanditaire vennoot met een volmacht namens de CV heeft gehandeld en zijn handelen een belangrijke oorzaak is van het faillissement van de CV.<sup>16</sup>

Naar komend recht wordt de mogelijkheid geïntroduceerd om een vennoot volledig uit te sluiten van een winstaandeel. Dit betekent dat het huidige verbod vervalt op de societas leonina (leeuwenvennootschap). Ook wordt het voortaan toegestaan om een vennoot in plaats van een winstaandeel alleen een vaste gegarandeerde vergoeding toe te kennen.<sup>17</sup>

Verder vervalt de huidige regel van aanvullend recht dat een personenvennootschap wordt ontbonden door opzegging, overlijden, ondercuratelestelling of faillissement van een van de vennoten. Het uitreden van een vennoot leidt voortaan slechts tot ontbinding van de vennootschaps-overeenkomst ten aanzien van het gedeelte dat de uittredende vennoot betreft.<sup>18</sup> Dit geldt zowel voor stille als voor openbare personenvennootschappen. Voortzettingbedingen zijn niet meer nodig. Is sprake van een openbare personenvennootschap dan blijft het vennootschapsvermogen bij uitreden van vennoten bijeen en toebehoren aan de vennootschap. Vermogensbedingen zijn in zoverre evenmin nog nodig. De uittredende vennoot heeft slechts aanspraak op een uitreedvergoeding die is gebaseerd op zijn deelnemerecht in de personenvennootschap.

### 3. Fiscale begeleiding

#### 3.1 Fiscale transparantie inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting

De fiscale transparantie van de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid wordt gewaarborgd doordat in art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) een fiscale 'doorkijkbepaling' wordt opgenomen. Op grond daarvan worden bij een openbare personenvennootschap of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten aan de vennoten toegerekend naar rato van ieders gerechtigdheid. De individuele gerechtigdheid zal, conform het huidige recht, op basis van de winstverdeling worden bepaald.<sup>19</sup> Voor de toepassing van de vennootschapsbelasting wordt genoemde bepaling van overeenkomstige toepassing verklaard.<sup>20</sup>

De memorie van toelichting noemt enkele argumenten om de fiscale transparantie van personenvennootschappen te handhaven.<sup>21</sup> In de eerste plaats wordt opgemerkt dat er een wezenlijk verschil bestaat tussen een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid en een BV vanwege de aansprakelijkheid van de vennoten. Een onderbouwing waarom de verschillen in aansprakelijkheid een onderscheid tussen transparante personenvennootschappen en zelfstandig belastingplichtige kapitaalvennootschappen zouden rechtvaardigen, wordt echter niet gegeven. De huidige transparantie van personenvennootschappen is ook niet op de aansprakelijkheid van vennoten gebaseerd.<sup>22</sup>

Een tweede argument dat wordt aangedragen, is dat de transparantie 'in lijn is met de ons omringende landen, zo-

8 Art. 218 lid 4 Overgangswet NBW (nieuw).

9 Art. 7:810 lid 2 BW (nieuw).

10 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 5-6 en 67.

11 Art. 7:821 t/m 823 BW (nieuw).

12 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 110-119.

13 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 7.

14 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 74.

15 Art. 7:819 lid 3 BW (nieuw).

16 Art. 7:819 lid 4 BW (nieuw).

17 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 56-57.

18 Art. 7:808 lid 4 BW (nieuw).

19 MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel I, onderdeel B.

20 Art. 8 lid 3 Wet VPB 1969.

21 MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, onderdeel 1.3.

22 Zie hieromtrent uitvoeriger M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (dissertatie UvT), Tjeenk Willink Deventer 1999, p. 58-62, p. 85-86 en p. 123-128.

als Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk'. Wat betreft Frankrijk en Duitsland ligt dat genuanceerd, omdat deze deels een optiestelsel hanteren. Bovendien merkt buurland België personenvennootschappen (met rechts-persoonlijkheid) als non-transparant aan. Ook dit argument kan het behoud van de fiscale transparantie van personenvennootschappen daarom niet dragen.

Als laatste en naar onze indruk belangrijkste argument wordt genoemd dat vanuit de praktijk wordt verzocht om de transparantie te handhaven. Van groot belang in dit verband is dat in de memorie van toelichting wordt vermeld dat op dit moment geen gehoor wordt geheven aan het principiële verzoek vanuit de fiscale wetenschap om een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting in te voeren. Dat zou een omvangrijke wetgevingsoperatie vergen 'en valt daarom buiten het bestek van dit voorstel van wet'. En die houding van de wetgever verklaart ook precies de roep vanuit de praktijk om de transparantie te handhaven. Zou de transparantie van personenvennootschappen zonder verdere aanpassingen van het huidige stelsel worden opgeheven, dan zouden de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting niet meer toegankelijk worden voor ondernemingen die in een samenwerkingsverband worden gedreven. Ook zouden in dat geval verliezen uit het samenwerkingsverband niet meer rechtstreeks kunnen worden verrekend met overig inkomen van de deelgerechtigden.

Toch is de bestaande fiscale tweedeling in transparante personenvennootschappen en zelfstandig belastingplichtige kapitaalvennootschappen naar onze mening bepaald geen vanzelfsprekendheid. De fiscale verschillen maken dat fiscale aspecten veelal een dominante rol spelen bij de keuze voor een bepaalde rechtsvorm. Dat is bezwaarlijk omdat die verschillen niet worden gedragen door een deugdelijke rechtsgrond.<sup>23</sup> Daar komt bij dat de huidige fiscale transparantie van personenvennootschappen voor de praktijk uitermate complex is, tot veel knelpunten leidt en wringt met de privaatrechtelijke verzelfstandiging van de personenvennootschap en haar vermogen. Daarom is een fundamentele bezinning op de belastingheffing bij personenvennootschappen onzes inziens wel degelijk gewenst. Ook zonder de invoering van een ondernemingswinstbelasting zijn hier al oplossingen voor mogelijk door enerzijds de winst voortaan op het niveau van de personenvennootschap vast te stellen en anderzijds de transparantie in zoverre te handhaven dat de vennoten rechtstreeks worden belast voor hun aandeel in het vennootschapsresultaat.<sup>24</sup>

## 3.2 Inkomstenbelasting

### Ondernemerschap commanditaire vennoot

Een commanditaire vennoot in een CV waarin een onderneming wordt gedreven, geniet zijn winst uit onderneming in beginsel als medegerechtigde tot het ondernemingsvermogen. Daardoor kan hij geen aanspraak maken op ondernemersfaciliteiten. Een uitzondering geldt voor het geval hij zowel meedeelt in het liquidatieoverschot als verbonden is voor de ondernemingsverbintenissen wegens overschrijding van het naamsverbod dan wel beheersverbod van art. 20 WvK.<sup>25</sup> In die situatie kwalificeert hij ingevolge art. 3.4 Wet IB 2001 als ondernemer. Het naamsverbod vervalt en een commanditaire vennoot mag voortaan de CV vertegenwoordigen met een volmacht van de beherend vennoten. Hij wordt dan alleen aansprakelijk indien de CV failliet gaat en zijn handelen krachtens volmacht een belangrijke oorzaak is van het faillissement. Het betreft in deze situatie een hoofdelijke aansprakelijkheid tegenover de boedel voor het bedrag van de schulden van de CV voor zover die niet door vereffening van het vennootschapsvermogen kunnen worden voldaan.<sup>26</sup> Een commanditaire vennoot zal naar komend recht daardoor gedurende het bestaan van de onderneming niet meer kunnen voldoen aan het verbondenheidscriterium voor fiscaal ondernemerschap.<sup>27</sup>

### Art. 3.5 Wet IB 2001

Art. 3.5 Wet IB 2001 stelt het zelfstandige beroep gelijk met een onderneming en een zelfstandige beroepsbeoefenaar met een ondernemer. De bepaling vervalt omdat de openbare maatschap en VOF opgaan in de openbare personenvennootschap en daarmee het privaatrechtelijke verschil tussen beroeps- en bedrijfsuitoefening verdwijnt. Het wetsartikel kan naar onze mening thans al worden gemist omdat het slechts een historische achtergrond heeft en het tweede lid het ondernemersbegrip voor de zelfstandige beroepsbeoefenaar oprekt, zonder dat de wetgever in de parlementaire geschiedenis te kennen heeft gegeven dit te hebben beoogd. Oorzaak daarvan is dat art. 3.5 lid 2 Wet IB 2001 de criteria uit art. 3.4 Wet IB 2001 niet herhaalt. In de literatuur is men het er over eens dat een zelfstandige beroepsbeoefenaar daardoor per definitie als ondernemer kwalificeert; ook ingeval hij niet aan het verbondenheidscriterium voldoet. Door het vervallen van art. 3.5 Wet IB 2001 komt in de praktijk een einde aan het fiscale ondernemerschap van stille maten-zelfstandige

23 Zie hieromtrent M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (dissertatie UvT), Tjeenk Willink Deventer 1999, p. 43-138.

24 Zie nader J. Doornebal en M.L.M. van Kempen, Hoofdstuk 2, *Inkomstenbelasting*, in: *Belastingheffing van personenvennootschappen knelpunten en oplossingen*, Rapport van de Commissie Personenvennootschappen, Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 260, VBW Den Haag 2020, p. 11-53 en de *Fiscale Monografie Personenvennootschappen*.

25 HR 19 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1932, *BNB* 1996/305, HR 9 december 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5194, *BNB* 1993/94 en HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BB9390, *BNB* 2009/99.

26 Art. 7:819 lid 4 BW (nieuw).

27 Een commanditaire vennoot die naar huidig recht het naamsverbod of beheersverbod heeft overtreden, kan onder omstandigheden wel fiscaal als ondernemer blijven kwalificeren. Die situatie kan zich voordoen als hij na inwerkingtreding van Titel 7.13 BW wordt verbonden voor nieuwe verbintenissen die voortvloeien uit een overeenkomst of rechtshandeling die voorafgaand aan de invoering van Titel 7.13 BW is aangegaan of verricht. Zie art. 218 lid 13 Overgangsrecht NBW (nieuw).

beroepsbeoefenaren. Deze vennoten blijven naar komend recht winst uit onderneming genieten, maar hebben geen recht meer op ondernemersfaciliteiten.

#### Omzettingen

Doordat naar komend recht bij een omzetting van een openbare personenvennootschap in een BV of NV of andersom de rechtspersoon blijft voortbestaan en eigenaar blijft van het vennootschapsvermogen vindt er in die situaties geen overdracht van dit vermogen meer plaats. Met het doel dat daardoor geen wijzigingen optreden in de inkomstenbelasting worden bepalingen in de Wet IB 2001 toegevoegd en aangepast.

Zo regelt art. 3.54a lid 9 Wet IB 2001 (nieuw) voor de terugkeerreserve, dat de omzetting van een BV of NV in een openbare personenvennootschap gelijk wordt gesteld met een ontbinding van een BV of NV als bedoeld in het eerste lid. Een omzetting van een BV, NV of coöperatie wordt ingevolge art. 4.16 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001 (nieuw) ook als een fictieve vervreemding voor de aanmerkelijkbelangregeling aangemerkt. Voor het geval van een geruisloze terugkeer is nog voorzien in diverse andere bepalingen die ertoe leiden dat er inhoudelijk geen wijzigingen optreden.

Voor het omgekeerde geval van een omzetting van een openbare personenvennootschap in een andere rechtspersoon voorziet art. 3.59a Wet IB 2001 (nieuw) in een eindafrekening over de stille en fiscale reserves bij de vennoten door een fictieve overdracht 'van het vermogen van de onderneming' op het moment van omzetting aan te nemen tegen de waarde in het economische verkeer. Tot het vermogen van de ondernemingen van de vennoten behoort niet alleen het vennootschapsvermogen dat aan hen ingevolge art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) wordt toegerekend. Ook het buitenvennootschappelijke vermogen van een vennoot maakt deel uit van zijn subjectieve onderneming. Ten aanzien van het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen dient naar onze mening de afrekenfictie van art. 3.59a Wet IB 2001 (nieuw) achterwege te blijven, zodat het realisatiemoment van de reserves in zoverre, conform het huidige recht, aan de hand van de regels van goed koopmansgebruik kan worden vastgesteld.

### 3.3 Vennootschapsbelasting

#### Vennootschapsbelastingplicht nieuwe personenvennootschapsvormen

De continuering van de fiscale transparantie van de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid is in de vennootschapsbelasting vastgelegd via een verwijzing naar de doorkijkbepaling van art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) in het nieuwe lid 3 van art. 8 Wet VPB 1969. Daarnaast zijn (hierna te bespreken) verduidelijkingen aangebracht in art. 2 lid 1 onderdeel e (beperkte vennootschaps-

belastingplichtige rechtspersonen), en art. 3 lid 1 onderdeel a (buitenlandse belastingplicht) Wet VPB 1969. Theoretisch zou een discussie gevoerd kunnen worden of dergelijke bepalingen wel noodzakelijk zijn,<sup>28</sup> maar met een wettelijke vastlegging wordt zeker gesteld dat ook de personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid fiscaal transparant blijven, zoals onder het huidige wettelijke systeem.

Zolang het criterium van de vrije overdraagbaarheid niet is afgeschaft,<sup>29</sup> zullen de open CV en andere personenvennootschappen met vrij overdraagbare participaties uiteraard wel vennootschapsbelastingplichtig blijven op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969. Ook personenvennootschappen die als omgekeerd hybride lichaam kwalificeren, blijven uiteraard vennootschapsbelastingplichtig (art. 2 lid 3 Wet VPB 1969).

#### Vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal

In de memorie van toelichting bij het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW<sup>30</sup> wordt gesuggereerd dat de (openbare) personenvennootschappen naar toekomstig recht niet kunnen worden aangemerkt als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal (art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969).<sup>31</sup> Dit is onzes inziens niet juist. Personenvennootschappen hebben civielrechtelijk geen 'in aandelen verdeeld kapitaal' zoals de NV en de BV. Toch heeft de Hoge Raad in het arrest HR 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1978:AX2853, *BNB* 1978/13 een maatschap met een in evenredige participaties verdeeld kapitaal, waarvan deze participaties vrij overdraagbaar zijn, aangemerkt als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969. Na invoering van het nieuwe personenvennootschapsrecht zou een personenvennootschap naar onze mening onder dezelfde voorwaarden kunnen kwalificeren als een vennootschapsbelastingplichtig lichaam in de zin van genoemde bepaling.

#### Beperkte binnenlandse vennootschapsbelastingplicht

Om te vermijden dat openbare personenvennootschappen beperkt vennootschapsbelastingplichtig zouden worden, wordt in art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969 (nieuw) voorgesteld om het begrip 'publiekrechtelijke rechtspersonen' te vervangen door 'publiekrechtelijke rechtspersonen niet zijnde openbare personenvennootschappen'. Bij deze uitsluiting van de beperkte binnenlandse vennootschapsbelastingplicht ontbreekt de toevoeging 'of daar-

28 Zie daarover o.a. M.L.M. van Kempen, Het wetsvoorstel Titel 7.13 BW en de fiscale transparantie van personenvennootschappen, *WFR* 2003/285, en A.J.A. Stevens, De mythe van het uitdelingsbesluit, in: *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting, Juch-bundel*, Kluwer Deventer 2002.

29 Zie het voorstel tot afschaffing van de open CV c.q. het criterium van de vrije overdraagbaarheid in het (consultatie)wetsvoorstel Aanpassing Kwalificatiebeleid (buitenlandse) rechtsvormen.

30 MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, onderdeel 2.1.

31 Voor art. 1 lid 1 Wet DB 1965 wordt eenzelfde standpunt ingenomen: zie hierna onder 3.7.

mee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen', die wel in de 'doorkijk'-bepalingen (bijvoorbeeld art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw)) in de diverse heffingswetten is opgenomen. Materieel leidt het weglaten van deze toevoeging onzes inziens niet tot een verschil in behandeling van binnenlandse en buitenlandse rechtsvormen, aangezien Nederland de vergelijkbaarheidsmethode hanteert voor de classificatie van buitenlandse rechtsvormen: zie hierna onder 3.6.

### Buitenlandse vennootschapsbelastingplicht

In het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW wordt – wellicht onbewust – een eerste stap gezet in de richting van een in de literatuur<sup>32</sup> reeds vele malen gevraagde synchronisatie van de subjectieve binnenlandse en buitenlandse vennootschapsbelastingplicht, doordat in art. 3 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 (nieuw) het begrip 'andere rechtspersonen' wordt vervangen door 'andere rechtspersonen niet zijnde openbare personenvennootschappen'. Vreemd genoeg ontbreekt ook<sup>33</sup> hier de toevoeging na personenvennootschappen 'of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen'. Wellicht is hier sprake van een vergissing, omdat uit de memorie van toelichting<sup>34</sup> duidelijk blijkt dat onder de toevoeging 'niet zijnde openbare personenvennootschappen' tevens begrepen dienen te worden de buitenlandse equivalenten van openbare personenvennootschappen.

### Volledige fiscale transparantie

De verwijzing in art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 naar de doorkijkbepaling van art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) maakt een einde aan de in de literatuur<sup>35</sup> in het verleden wel gevoerde discussie omtrent de reikwijdte van de fiscale transparantie. Het huidige art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 wordt als overbodig geworden,<sup>36</sup> geschrapt. De reikwijdte van art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) is nog niet geheel duidelijk. Betekent de toerekening van vermogensbestanddelen en opbrengsten nu ook dat de juridische eigendom van aandelenbezit van de openbare personenvennootschap aan de vennoten wordt toegerekend naar rato van ieders gerechtigdheid? Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn voor de toepassing van de regeling van de fiscale eenheid, indien een moedermaatschappij via een fiscaal transparante openbare personenvennootschap 95% of meer gerechtigd is tot het aandelenbezit van een door een personenvennootschap gehouden dochtermaatschappij. Een verduidelijking dat in een dergelijke situatie ook de juridische eigendom kan worden toegerekend aan de achterliggende

vennoten naar rato van ieders gerechtigdheid,<sup>37</sup> zou onzes inziens welkom zijn.

### Omzettingen/herstructureringen

Bij de omzetting van een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid in een andere rechtspersoon of omgekeerd doet zich de vraag voor in hoeverre de omzetting fiscaal leidt tot een afrekening en of doorschuiffaciliteiten kunnen worden toegepast.

Bij de omzetting van een fiscaal transparante openbare personenvennootschap naar bijvoorbeeld een NV of BV,<sup>38</sup> wordt – via de verwijzing in art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 (nieuw) naar art. 3.59a Wet IB 2001 (nieuw) – eerst een fictieve eindafrekening gecreëerd. Vervolgens wordt in de inbrengfaciliteit van art. 14 Wet VPB 1969 een doorschuiffaciliteit (art. 14 lid 10 Wet VPB 1969 (nieuw)) opgenomen voor de situatie dat sprake is van een omzetting van een openbare personenvennootschap in een lichaam dat door de omzetting vennootschapsbelastingplichtig wordt. Naast de binnen art. 14 Wet VPB 1969 gebruikelijke voorwaarden dat de omzetting betrekking moet hebben op een gehele onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming en tegen uitreiking van aandelen aan de overdragers moet plaatsvinden, kent het nieuwe lid 10 van art. 14 Wet VPB 1969 echter een nieuwe voorwaarde waardoor de doorschuiffaciliteit alleen kan worden toegepast indien alle vennoten in de om te zetten openbare personenvennootschap belastingplichtige lichamen zijn. In de memorie van toelichting bij het Voorontwerp Titel 7.13 BW wordt deze aanvullende voorwaarde in het geheel niet genoemd noch toegelicht. Toepassing van deze aanvullende voorwaarde leidt tot de rare situatie dat in het geval een openbare personenvennootschap één natuurlijke persoon en één BV als vennoot heeft, bij de omzetting van die openbare personenvennootschap in een BV de natuurlijke persoon wel gebruik kan maken van de geruisloze doorschuiffaciliteit van art. 3.65 Wet IB 2001, maar de BV niet van de bedrijfsfusiefaciliteit van art. 14 Wet VPB 1969. In deze situatie zou de BV-vennoot dus slechter af zijn dan onder het huidige recht omdat hij momenteel zijn vennootschapsaandeel wel met gebruik van art. 14 Wet VPB 1969 kan inbrengen in een BV. Ons voorstel is derhalve om deze aanvullende voorwaarde te schrappen uit art. 14 lid 10 Wet VPB 1969 (nieuw).

Voor de fiscale begeleiding van de omzetting van een NV of BV<sup>39</sup> in een (fiscaal transparante), openbare personenvennootschap wordt een nieuwe wettelijke bepaling (art.

32 Zie o.a. P.-J.B. Tuk en S.A. Stevens, Hoofdstuk 3, Vennootschapsbelasting, in: Belastingheffing van personenvennootschappen, knelpunten en oplossingen, Rapport van de Commissie personenvennootschappen, Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 260, VBW Den Haag 2020, p. 81 – 82.

33 Zie de opmerkingen hiervoor ten aanzien van de beperkt vennootschapsbelastingplichtige lichamen.

34 MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel II, onderdeel B.

35 Zie bijvoorbeeld A.J.A. Stevens, Fiscale aspecten van de commanditaire vennootschap, FM nr. 102, Kluwer, Deventer 2002, p. 110 – 113.

36 Zie MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel II, onderdeel C.

37 Zie ook P.-J.B. Tuk en S.A. Stevens, Hoofdstuk 3, Vennootschapsbelasting, in: Belastingheffing van personenvennootschappen, knelpunten en oplossingen, Rapport van de Commissie Personenvennootschappen, Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 260, VBW Den Haag 2020, p. 75.

38 De wet verwijst naar omzettingen van alle Boek 2-rechtspersonen.

39 De wet spreekt hier van een belastingplichtig lichaam dat op voet van art. 7:822 BW (nieuw) wordt omgezet in een openbare personenvennootschap. Zie art. 14d lid 1 Wet VPB 1969 (nieuw).

14d Wet VPB 1969 (nieuw)) voorgesteld. In lid 1 wordt eerst weer via een stakings- en overdrachtsfictie een eindafrekening van de om te zetten NV of BV opgenomen. Vervolgens wordt in de leden 2 en 3 een doorschuiffaciliteit geboden voor twee verschillende situaties. In het geval dat alle aandeelhouders van de om te zetten NV of BV vennootschapsbelastingplichtige lichamen zijn, wordt op grond van art. 14d lid 2 Wet VPB 1969 (nieuw) de doorschuiffaciliteit van art. 14a Wet VPB 1969 (juridische splitsing) van overeenkomstige toepassing verklaard. In het geval dat alle aandeelhouders van de om te zetten NV of BV natuurlijke personen zijn, wordt de faciliteit van de geruisloze terugkeer (art. 14c Wet VPB 1969) van overeenkomstige toepassing verklaard (art. 14d lid 3 Wet VPB 1969 (nieuw)). Voor de situatie dat de NV of BV zowel (vennootschapsbelastingplichtige) lichamen als natuurlijke personen als aandeelhouders heeft, is derhalve niet in een fiscale doorschuiffaciliteit voorzien. Dit bevreemdt ons, omdat deze situatie in de praktijk vermoedelijk het vaakst voor zal komen. Door het niet faciliteren van deze situatie gaat de fiscale begeleidingswet onzes inziens in tegen de zelfgekozen doelstelling om de beoogde werking van het Voorontwerp Titel 7.13 BW fiscaal te ondersteunen. Ons voorstel is derhalve om voor deze situatie ook een fiscale doorschuiffaciliteit te openen.<sup>40</sup>

### 3.4 Schenk- en erfbelasting

Art. 15a SW 1956 (nieuw) legt vast dat de openbare personenvennootschap fiscaal transparant blijft voor de Successiewet. Het eerste lid regelt dat de verkrijging van een gerechtigdheid in een openbare personenvennootschap wordt geacht een verkrijging te zijn van de bezittingen en de schulden van die openbare personenvennootschap. Het tweede lid fingeert dat een verkrijging door een openbare personenvennootschap een verkrijging door de vennoten is. Ten slotte bepaalt het derde lid dat een schenking door een openbare personenvennootschap wordt geacht een schenking te zijn door de vennoten. Toerekening van het vermogen van de openbare personenvennootschap vindt plaats overeenkomstig de doorkijkbepaling van art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw). De transparantie geldt ook voor buitenlandse personenvennootschappen.

De wetgever beoogt om met de fiscale transparantie te bereiken dat stille en openbare personenvennootschappen gelijk worden behandeld.<sup>41</sup> Anders gezegd, de wetgever streeft na dat de toekenning van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen geen gevolgen heeft voor de schenk- en erfbelasting. Om dit doel te bereiken, is naar onze mening ook nog een tekstuele aanpas-

sing van art. 11 SW 1956 nodig, zoals hierna zal worden toegelicht.

#### *Fictieve verkrijging krachtens erfrecht bij overlijden van een vennoot*

Vennoten die naar huidig recht bij overlijden van een medevenoot zijn deelgerechtigdheid in de vennootschappelijke goederengemeenschap verkrijgen op grond van een vermogensbeding in de vennootschapsovereenkomst, verkrijgen niet krachtens erfrecht. Art. 11 lid 2 SW 1956 merkt dergelijke verkrijgingen binnen familieverband aan als fictieve erfrechtelijke verkrijgingen. Daarin komt naar komend recht geen verandering voor stille personenvennootschappen. Dat ligt anders ten aanzien van openbare personenvennootschappen.

Bij een openbare personenvennootschap blijft het vennootschapsvermogen bij uittreden van een vennoot toebehoren aan de personenvennootschap. Art. 15a lid 1 SW 1956 (nieuw) regelt voor dit geval dat de voortzettende vennoten worden geacht een deelgerechtigdheid in de activa en passiva van het vennootschapsvermogen te verkrijgen. Van een fictieve erfrechtelijke verkrijging in de zin van art. 11 lid 2 SW 1956 is echter geen sprake. Laatstgenoemde bepaling geldt alleen 'indien het aandeel van een erflater in goederen ten gevolge van een overeenkomst bij zijn overlijden verblijft of kan worden toegedeeld, hetzij kan worden overgenomen' door medevennoten. Die situatie doet zich niet voor. De openbare personenvennootschap blijft eigenaar van het vennootschapsvermogen. De voortzettende vennoten verkrijgen slechts krachtens de transparantiefictie van art. 15a lid 1 SW 1956 (nieuw) en niet ten gevolge van een vermogensbeding in de vennootschapsovereenkomst.

#### *Fictieve verkrijging krachtens schenking bij verkrijging krachtens vermogensbeding*

Art. 11 lid 1 SW 1956 voorziet in een fictieve verkrijging krachtens schenking indien het aandeel van een uittredende vennoot bij zijn leven krachtens een vermogensbeding in de vennootschapsovereenkomst aan een of meer voortzettende vennoten binnen familieverband verblijft of wordt toegedeeld. Ook deze bepaling behoeft aanpassing in verband met de invoering van Titel 7.13 BW, omdat het vennootschapsvermogen bij uittreden van een vennoot blijft toebehoren aan de personenvennootschap. De voortzettende vennoten verkrijgen slechts krachtens de transparantiefictie van art. 15a lid 1 SW 1956 (nieuw) en niet ten gevolge van een vermogensbeding in de vennootschapsovereenkomst.

### 3.5 Omzetbelasting

Voor de heffing van omzetbelasting zullen de gevolgen – vanwege de focus van de omzetbelasting op het object in plaats van op het subject en het uitgangspunt van (rechtsvorm)neutraliteit – van het verkrijgen van rechts-

<sup>40</sup> In de fiscale bijlage bij het Rapport van de Werkgroep Modernisering Personenvennootschappen van de hand van Essers was in een dergelijke regeling reeds voorzien. Deze bijlage is o.a. te vinden in M. van Olffen en W.J.M. van Veen (red.), Naar een nieuwe regeling voor de personenvennootschappen, Wolters Kluwer Deventer 2016, Bijl. 5-26 e.v.

<sup>41</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel IV, onderdeel B.

persoonlijkheid c.q. het zijn van rechtspersoon van de nieuwe personenvennootschapsvormen vermoedelijk gering zijn. In het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW wordt op de eventuele BTW-aspecten van het Voorontwerp Titel 7.13 BW in het geheel niet ingegaan. In de literatuur<sup>42</sup> wordt op twee kwesties gewezen: (i) het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door de openbare personenvennootschap, en (ii) de impact van het zijn van rechtspersoon op het recht op (voor)af trek van de personenvennootschap.

### *Het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door de openbare personenvennootschap/omzettingen van openbare personenvennootschappen naar BV (en omgekeerd)*

Bij invoering van het Voorontwerp Titel 7.13 zullen alle bestaande openbare maatschappen, VOF's en CV's rechtspersoonlijkheid verkrijgen. Het vermogen van de huidige personenvennootschappen gaat op het tijdstip van inwerkingtreding van Titel 7.13 BW van rechtswege onder algemene titel over op de nieuwe rechtspersoon. In de literatuur<sup>43</sup> wordt verdedigd dat het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door de openbare personenvennootschap in deze situaties niet zou moeten leiden tot een nieuwe belastingplichtige voor BTW-doeleinden, aangezien de entiteit als zodanig geen verandering ondergaat. De staatssecretaris wordt op dit punt om verduidelijking gevraagd; een oproep waarin wij ons geheel kunnen vinden. Vanuit het beginsel van (rechtsvorm)neutraliteit waarvan de Wet OB 1968 (en de BTW-richtlijn) doordrenkt is, is het niet logisch om aan het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid bij openbare personenvennootschappen (die normaliter belastingplichtig zullen zijn voor de BTW) fiscale gevolgen voor de BTW-heffing te verbinden.

### *Het recht op aftrek van de personenvennootschap – goedkeuring Advocatenmaatschapsarrest*

Een afwijking van de geobjectiveerde en rechtsvormneutrale behandeling van ondernemers in de BTW betreft het zogenoemde Advocatenmaatschapsarrest.<sup>44</sup>

De Hoge Raad heeft in deze zaak beslist dat ook wanneer de prestaties aan een vennoot worden verricht toch de personenvennootschap de BTW op deze prestaties in aftrek kan brengen, indien en voor zover de goederen of diensten in het kader van de gezamenlijke onderneming (de onderneming van de personenvennootschap) worden gebezigd. Hoewel in de literatuur<sup>45</sup> wordt getwijfeld of dit arrest sinds het verschijnen van het Heerma-arrest<sup>46</sup> wel in

overeenstemming is met het Europese recht, en de Hoge Raad eind 2021 wellicht is teruggekomen op dit Advocatenmaatschapsarrest,<sup>47</sup> heeft de staatssecretaris in het besluit Aftrek van omzetbelasting<sup>48</sup> deze 'toerekening' van aftrekrecht aan de personenvennootschap gehandhaafd. In de literatuur<sup>49</sup> wordt aangegeven dat wanneer een personenvennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt, het arrest van de Hoge Raad nog minder houdbaar lijkt en mogelijk de goedkeuring uit het besluit Aftrek van omzetbelasting zou moeten komen te vervallen. Deze goedkeuring is echter voor de praktijk van personenvennootschappen (zeker in het MKB) een welkome vereenvoudiging en bovendien wordt mogelijke cumulatie van BTW voorkomen. Weliswaar komt de openbare personenvennootschap door toekenning van rechtspersoonlijkheid een stap dichterbij de NV, BV of stichting en vereniging, maar zij is nog steeds een contractuele samenwerkingsvorm. Dat rechtvaardigt onzes inziens een afwijkende behandeling van personenvennootschappen c.q. hun vennoten ten opzichte van NV's en BV's en hun aandeelhouders. Een continuering van de goedkeuring uit het besluit Aftrek van omzetbelasting zou onzes inziens aan te bevelen zijn.

### 3.6 Internationale fiscale aspecten

#### *Vergelijkbaarheidsmethode/classificatie van buitenlandse personenvennootschappen*

De toekenning van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen heeft geen gevolgen voor de verbondenheid van vennoten en voor de fiscale transparantie. Om die reden zal de impact van de invoering van dit wetsvoorstel – als gevolg van de toepassing van de vergelijkbaarheidsmethode – op de classificatie van buitenlandse personenvennootschappen naar onze inschatting beperkt zijn. Zoals voortvloeit uit de jurisprudentie<sup>50</sup> en ook wordt bevestigd in het Classificatiebesluit,<sup>51</sup> wordt zowel bij buitenlandse equivalenten van de Nederlandse VOF als van de CV het bezit van rechtspersoonlijkheid niet doorslaggevend geacht om te concluderen tot een niet-transparant samenwerkingsverband.<sup>52</sup>

42 Zie uitvoerig A.J. van Doesum, Het nieuwe personenvennootschapsrecht en de btw, *WFR* 2007/840, en B. van der Doef, Het recht op aftrek bij gemengd gebruik onder het huidige en nieuwe personenvennootschapsrecht: invloed van de ver(rechts)persoonlijking?, *MBB* 2020/6.

43 A.J. van Doesum, Het nieuwe personenvennootschappenrecht en de btw, *WFR* 2007/840, onderdeel 2.4.

44 HR 5 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW9011, *BNB* 1983/76.

45 A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, FM nr. 133, Kluwer Deventer 2009, p. 525-528.

46 HvJ EG 27 januari 2000, ECLI:EU:C:2000:46 (Heerma), *BNB* 2000/297.

47 Arresten van 17 en 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1836, ECLI:NL:HR:2021:1965, ECLI:NL:HR:2021:1968, ECLI:NL:HR:2021:1970, ECLI:NL:HR:2021:1971, *V-N* 2022/2.11 en *V-N* 2022/2.22.12. Zie ook de noot van Nieuwenhuizen bij deze arresten in *NIFR* 2022/45.

48 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, *Stcrt.* 2020, nr. 63000.

49 A.J. van Doesum, Het nieuwe personenvennootschappenrecht en de btw, *WFR* 2007/840, onderdeel 3.2, en B. van der Doef, Het recht op aftrek bij gemengd gebruik onder het huidige en nieuwe personenvennootschapsrecht: invloed van de ver(rechts)persoonlijking?, *MBB* 2020/6, onderdeel 4.2.

50 Bijvoorbeeld de uitspraak van het Hof Amsterdam van 4 januari 1995 inzake de Franse SNC: Hof Amsterdam 4 januari 1995, nr. 93/1467, *Infobulletin* 1995/315.

51 Zie het Classificatiebesluit uit 2009: besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, *BNB* 2010/58.

52 Zie voor kritiek daarop naar geldend recht M.L.M. van Kempen, Kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen, *WFR* 2005/573, onderdeel 3.1.

### 3.7 Dividendbelasting

Bij de inhouding van bronbelastingen, zoals de dividendbelasting en de hierna te bespreken (geconditioneerde) bronbelasting, kunnen de openbare personenvennootschappen (met rechtspersoonlijkheid) optreden als inhoudingsplichtige en als belastingplichtige (de opbrengstgerechtigde). Vanwege de continuering van de fiscale transparantie van de (openbare) personenvennootschappen geldt deze inhoudings- c.q. belastingplicht uiteraard slechts voor die (openbare) personenvennootschappen die als niet-transparant worden geclassificeerd, zoals de open CV en overige personenvennootschappen met vrij overdraagbare participaties. Om de fiscale transparantie ten aanzien van de dividendbelastingplicht zeker te stellen, wordt in art. 1 lid 11 Wet DB 1965 (nieuw) dezelfde doorkijkbepaling als in de inkomstenbelasting opgenomen, zodat bij fiscaal transparante openbare personenvennootschappen en daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen niet de personenvennootschap zelf maar de achterliggende vennoten als de gerechtigden tot de opbrengst van onderliggend aandelenbezit worden aangemerkt. In de memorie van toelichting bij het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW<sup>53</sup> wordt 'wellicht ten overvloede' nog opgemerkt dat de openbare personenvennootschap ook niet als inhoudingsplichtige voor de dividendbelasting wordt aangemerkt. Zoals hiervoor in 3.3 reeds is uiteengezet, dient deze opmerking te worden genuanceerd, omdat in elk geval zowel de open CV als de overige (personen)vennootschappen met vrij overdraagbare participaties op grond van art. 1 lid 1 Wet DB 1965 inhoudingsplichtig zullen blijven: het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid verandert onzes inziens niets aan deze inhoudingsplicht.

### 3.8 Bronbelasting

De continuering van de fiscale transparantie wordt niet voorgesteld voor de (geconditioneerde) bronbelasting op renten en royalty's. Volgens de memorie van toelichting bij het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW<sup>54</sup> acht het kabinet het niet wenselijk om de fiscale transparantie voor personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid te continueren, omdat de bronbelasting erop gericht is te ontmoedigen dat structuren met laagbelastende jurisdicties via Nederland lopen. In dat verband zou het passend zijn om ook rente- en royaltybetalingen door personenvennootschappen naar dergelijke jurisdicties aan bronbelasting te onderwerpen. Het lijkt dat de fiscale wetgever hier doelt op de inhoudingsplichtige op grond van art. 1 lid 1 nummer 9 Wet BB 2021 ('andere rechtspersonen'). Over de situatie dat openbare personenvennootschappen of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen belastingplichtige ('voordeelgerechtigde') zijn, wordt geen nadere toelichting gegeven. Om het nog verwarrender te maken (of in elk geval ingewikkelder), wordt in de memo-

rie van toelichting verder aangekondigd dat voor de per 1 januari 2024 in te voeren bronbelasting op dividenden – vanwege de afstemming met de dividendbelasting – de fiscale transparantie van openbare personenvennootschappen (en buitenlandse equivalenten) wel zal worden gecontinueerd. Vooralsnog zien wij geen reden om niet ook voor de (geconditioneerde) bronbelasting – conform de inkomsten- en dividendbelasting – de fiscale transparantie van personenvennootschappen (al dan niet met rechtspersoonlijkheid) te continueren. Wij bevelen de wetgever daarom aan om de fiscale transparantie en doorkijkbepaling zowel voor de inhoudingsplichtige als de voordeelgerechtigde (de belastingplichtige) ook in de Wet BB 2021 op te nemen. Systematisch leidt dit naar onze mening tot een sluitend systeem waarbij de bronbelastingen (dividendbelasting en (geconditioneerde) bronbelasting) in de pas lopen met de inkomsten- en vennootschapsbelasting.

## 4. Aanbevelingen

Wij vatten hierna onze aanbevelingen aan de wetgever samen.

1. Een fundamentele bezinning op de belastingheffing bij personenvennootschappen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting is onzes inziens gewenst, omdat de fiscale transparantie geen deugdelijke grondslag heeft, tot een uitermate complex systeem met veel knelpunten heeft geleid en wringt met de privaatrechtelijke verzelfstandiging van personenvennootschappen.
2. Buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen dient te worden uitgesloten van de overdrachtsfictie van art. 3.59a Wet IB 2001 bij omzetting van een openbare personenvennootschap in een andere rechtspersoon, zodat goed koopmansgebruik in zoverre het realisatiemoment over de reserves blijft bepalen.
3. De doorkijkbepaling van art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw) dient te worden verduidelijkt in die zin dat toerekening van vermogensbestanddelen en opbrengsten ook betekent dat bijvoorbeeld stemrechten op onderliggend aandelenbezit worden toegerekend. Een dergelijke verduidelijking is bijvoorbeeld van belang bij de toepassing van de fiscale eenheidsregeling en de vrijstelling van inhouding van dividendbelasting.
4. Wij stellen voor om aan de verduidelijkingen in art. 2 lid 1 onderdeel e, respectievelijk art. 3 lid 1 onderdeel a Wet VBP 1969 toe te voegen dat deze ook zien op met openbare personenvennootschappen vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen.
5. In art. 14 lid 10 Wet VPB 1969 (nieuw) dient de beperking van de doorschuiffaciliteit dat deze alleen kan worden toegepast indien alle vennoten in de om te zetten openbare personenvennootschap belasting-

<sup>53</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel III, onderdeel A.

<sup>54</sup> Zie MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, paragraaf 1.4 algemene toelichting.



plichtige lichamen zijn, te worden geschrapt. Tevens dient de fiscale doorschuiffaciliteit voor de omzetting van een NV of BV in een (fiscaal transparante) openbare personenvennootschap ook te worden opgesteld voor de situatie dat zowel natuurlijke personen als lichamen aandeelhouders zijn in de NV of BV.

6. De fictieve verkrijgingen van art. 11 lid 1 en 2 SW 1956 behoeven aanpassing, omdat het vennootschapsvermogen bij uittreden van een vennoot blijft toebehoren aan de personenvennootschap. De voortzettende vennoten verkrijgen daardoor slechts krachtens de transparantiefictie van art. 15a lid 1 SW 1956 (nieuw) en niet krachtens een vermogensbeding.
7. Het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door openbare personenvennootschappen bij invoering van de Invoeringswet zou voor de BTW niet moeten leiden tot een nieuwe belastingplichtige. Een bevestiging zou voor de praktijk zeer wenselijk zijn. Ook wenselijk is een continuering van de goedkeuring (conform het Advocatenmaatschapsarrest) uit het besluit Aftrek van omzetbelasting.
8. Voor de bronbelasting dient – conform de behandeling in de inkomsten- en dividendbelasting – de fiscale transparantie gecontinueerd te worden.