



Belastingheffing van personenvennootschappen

Prof. dr. J.P. (Koos) Boer

17 juni 2020

Inkomstenbelasting

Bestaand systeem

- Uitgangspunt: fiscale transparantie
- Toerekening vermogensbestanddelen en inkomsten
- Subjectieve onderneming/objectieve onderneming
- Wijziging winstverdeling leidt tot afrekening

Rechtsgrondslag fiscale transparantie

- Gebrekkige grondslag huidige systematiek
- Personenvennootschappen zijn sterk verzelfstandigd:
 - gebonden vennootschapsvermogen waarover de vennoten niet kunnen beschikken en privécrediteuren zich niet rechtstreeks kunnen verhalen;
 - afgescheiden vermogen van een personenvennootschap vormt zelfstandig verhaalsobject voor alleen zakelijke crediteuren;
 - openbare personenvennootschap is een zelfstandige contractspartij;
 - openbare personenvennootschap kan optreden als procespartij, zelfs tegenover eigen vennoot;
 - continuïteit van de personenvennootschap (identiteit van de vennootschap blijft in de regel voortbestaan bij wisseling van de vennoten);
 - personenvennootschap heeft eigen administratie.
- Draagkrachtgedachte zou non-transparantie van personenvennootschappen meebrengen

Knelpunten huidige systeem

- Complicaties door beperkte transparantie tussen personenvennootschap en firmanten
- Complicaties bij toepassing 'normale regels' winstbepaling op niveau subjectieve onderneming
- Complicaties bij toe- en uittreding

Toekomst fiscale transparantie?

- Voorontwerp wetsvoorstel Titel 7.13 BW: rechtspersoonlijkheid personenvennootschappen: toe- en uittreding makkelijker
- Onderworpenheid personenvennootschappen aan Wet Vpb 1969?
- Ondernemingswinstbelasting?
- Rapport: alternatief systeem

Alternatief systeem

- Tussenvorm: winst vaststellen op niveau van de vennootschap en toerekenen aan vennoten, aanvullende heffing bij winstrealisatie ('genieten')
- Heffing van IB-winst in twee fases:
 - Fase X.1: pro rata deel van de jaarwinst op grond van gkg
 - Fase X.2: onttrekkingswinst (incl .duurzaam overtollig)/vergoeding voor wijziging winstgerechtigdheid, etc.
- Vergelijk systeem winst uit ab

Hoofdlijnen alternatief systeem

- Twee benaderingen:
 - 'personenvennootschapsbenadering' (PSVB)
 - 'objectieveondernemingsbenadering' (OOB)
 - Verschil bij inbreng eenmanszaak in vof; bij OOB geen afrekening
- Lager progressief tarief X.1 (15%, 27,5%), tarief X.2 (22% - verschil basispunten IB en VPB): samen regulier IB-tarief
- Afschaffen ondernemersfaciliteiten en MKB-winstvrijstelling (overgangsrecht), urencriterium en ondernemersbegrip
- Onderscheid onbelaste kapitaalrekening en beclaimde reserverekening

Reflectie alternatief systeem

- **Fris idee, maar kunnen de huidige knelpunten deze ingrijpende systeemwijziging rechtvaardigen?**
- **Flankerende maatregelen in o.a. verliesverrekening en Wet Vpb 1969 zijn complex.**
- **Kan ondernemersbegrip wel vervallen? Toch ook relevant voor andere bepalingen en afbakening loonsfeer?**
- **Kan art. 3.5 Wet IB 2001 sowieso niet worden afgeschaft?**
- **Winstuitstel wenselijk (vgl. Bouwstenennotitie)?**
- **Systeem ook van toepassing op een ‘werkzaamheid’?**
- **Hoe verhoudt de samentelling van meer ondernemingen bij één belastingplichtige zich tot de verzelfstandigingsgedachte?**
- **Welke winstverdeling geldt bij toerekening winst aan vennoten?**
- **Leidt inbreng tegen wev niet tot afrekening over het behouden belang?**

Vennootschapsbelasting

Fiscale transparantie in Wet Vpb 1969

- Gebrekkige rechtsgrondslag vennootschapsbelasting
- Lichamen: (i) klassieke rechtspersonen en (ii) open rechtsvormen (corporate resemblance)
- Kwalificatiebesluit BNB 2010/58 volgt deze indeling

Kwalificatie in uitvoerings sfeer

- Besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519, *BNB* 2010/58
- In het besluit wordt onderscheid gemaakt tussen kapitaalvennootschappen (non-transparant) en personenvennootschappen (transparant)
- In wezen dezelfde 4 criteria als in het vorige kwalificatiebesluit (BNB 2005/88):

A: eigendom bij het samenwerkingsverband?
B: beperkte aansprakelijkheid van de participanten?
C: een in aandelen verdeeld kapitaal?
D: vrije toe- en uittreding?

- Nadere toelichting op deze criteria in het besluit

De drie routes van het kwalificatiebesluit

- 1. Kapitaalvennootschap**
indien drie of vier vragen van het toetsingskader bevestigend beantwoord zijn (d.w.z. A+B+C/D); of

in gevallen waarin vaststaat:
 - dat de aansprakelijkheid van alle participanten in een samenwerkingsverband beperkt is tot hun inleg dan wel de volstortingsverplichting,
 - de onderneming eigendom is van het samenwerkingsverband en
 - de onderneming 'ook overigens' niet voor rekening en risico van de participanten wordt gedreven (d.w.z.: A + B + 'ook overigens')
- 2. Open rechtsvorm**
vaststellen met behulp van de antwoorden op de vragen C en D (a.d.h.v. HR 24 november 1976, nr. 17 998, BNB 1978/13)
- 3. Open CV-achtige**
Een samenwerkingsverband is vergelijkbaar met een Nederlandse CV indien het samenwerkingsverband de volgende kenmerken bezit:

Op naam van het samenwerkingsverband wordt een onderneming gedreven.

Er is ten minste één "beherend vennoot" en één "commanditaire vennoot".

De beherend vennoot is onbeperkt of voor een gelijk deel aansprakelijk tegenover derden (als bedoeld in B).

De commanditaire vennoot is slechts intern draagplichtig tot maximaal het door hem ingelegde vermogen.

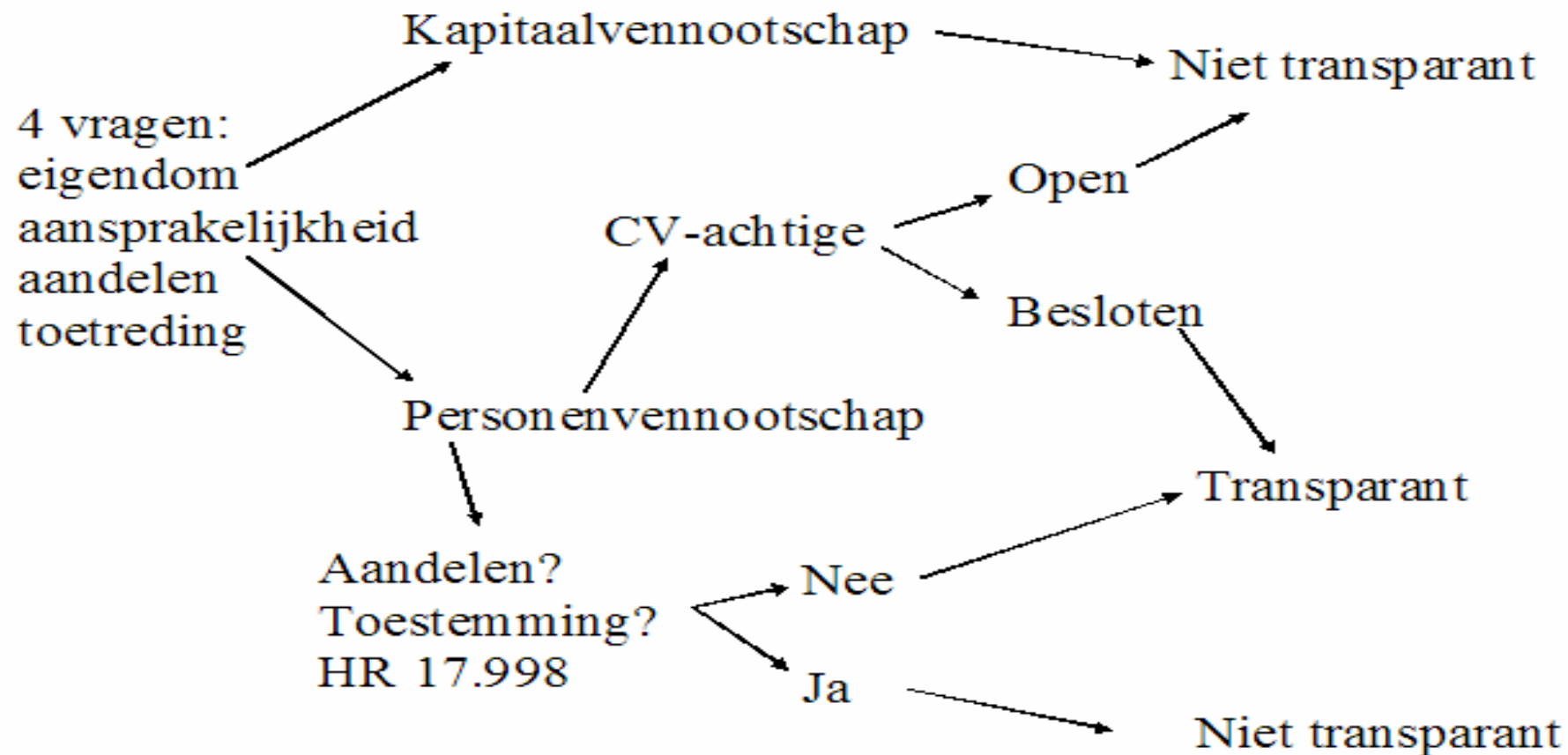
De commanditaire vennoot verricht geen externe daden van beheer en bestuur.

De vennootschap heeft geen in aandelen verdeeld kapitaal.

In overige gevallen is sprake van een transparante personenvennootschap

Stroomschema

schema



Knelpunten fiscale kwalificatie

- Internationale mismatches ten aanzien van onder meer de open CV-achtigen
- Discussie omtrent 'aandelen' en 'toestemmingsvereiste'
- Onderscheid art. 2 en art. 3 Wet Vpb 1969 (verhouding met APV-regime)

Aanbevelingen

- Afschaffen van open CV (overgangsrecht)
- Rechtsvormvergelijkingsmethode aangevuld met symmetriemethode bij mismatches
- Personenvennootschapsvrijstelling

Reflectie fiscale (non-)transparantie

- Dient afschaffen van de open CV niet tot integrale heroverweging van het Nederlandse kwalificatiebeleid te leiden (BNB 2010/58)?
 - Wat als CV rechtspersoonlijkheid krijgt bij invoering van Titel 7.13 BW krijgt? (vgl. BNB 2006/288 (Delaware LLC))?
 - Welke betekenis komt toe aan beperkte aansprakelijkheid commandiet (vgl. BNB 2012/12 (Ohio LLC))?
 - Hoe zit het met de UK en US LLP?
 - Is een NL variant van de fiscaal transparante LLP wenselijk?
- Bestaat in het Nederlandse stelsel behoefte aan een regel die Wet Vpb-plicht aanneemt bij het ontbreken van IB-plicht?
- Zijn particuliere doelvermogens nog wel Vpb-plichtig na HR 24 januari 2020, V-N 2020/7.12?
- Zou aard van de rechtsvorm bepalend moeten zijn voor de omvang van het object van heffing in de Wet Vpb 1969?