

## Belastingheffing van personenvennootschappen

*Verslag van de bijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap over het rapport van de Commissie Personenvennootschappen, gehouden op 17 juni 2020 in Den Haag.*

F.M. Witpeerd<sup>1</sup>

### *1. Opening en Inleiding wetenschappelijk gedeelte - Essers<sup>2</sup>*

De voorzitter Essers opent de bijeenkomst en merkt op dat de Vereniging in haar 95-jarige historie nooit eerder een bijeenkomst als deze heeft gehad. De aanwezigen in Den Haag zitten anderhalve meter uit elkaar en vele deelnemers zijn aanwezig via het online platform. De voorzitter is blij dat die online-deelnemers op deze manier aanwezig kunnen zijn en heet ze van harte welkom.

Tijdens het wetenschappelijke gedeelte van de bijeenkomst wordt het rapport van de Commissie Personenvennootschappen<sup>3</sup> besproken. De voorzitter leidt dit gedeelte in met de opmerking dat hij erg blij is dat dit rapport zo voortvarend tot stand is gekomen. De problematiek rond personenvennootschappen bestaat – zowel fiscaal als civiel – al heel erg lang. De civielrechtelijke regeling dateert van 1838 en tot op de dag van vandaag is er nog geen nieuw wetsvoorstel personenvennootschappen. In 1972 was er een voorontwerp voor titel 7.13 BW, maar dat ontwerp heeft nooit in een wet geresulteerd. In 2002 is er een wetsvoorstel<sup>4</sup> ingediend dat het heeft gehaald tot de Eerste Kamer, maar dat voorstel is op 15 december 2011 ingetrokken. Het voorstel hield onder andere in dat een personenvennootschap kon kiezen voor rechtspersoonlijkheid en die keuzemogelijkheid leidde tot heel veel complicaties. In 2012 werd er een nieuwe werkgroep opgericht die tot een voorstel is gekomen met niet-facultatieve rechtspersoonlijkheid.<sup>5</sup> Behalve de fiscale transparantie van personenvennootschappen is er in het laatstgenoemde voorstel weinig aandacht voor de overige fiscale knelpunten. Daarom heeft het bestuur van de Vereniging – tot vreugde van de voorzitter – in 2018 ingestemd met de oprichting van de Commissie Personenvennootschappen, waarvan het rapport nu ter bespreking voor ligt.

### *2. Belangrijkste bevindingen en aanbevelingen van de commissie per belastingsoort – A.J.A. Stevens<sup>6</sup> (commissievoorzitter)*

#### *2.1 Algemeen*

Voorzitter van de Commissie Personenvennootschappen A.J.A. Stevens bevestigt dat de aanleiding voor het rapport is gelegen in het nieuwe wetsvoorstel voor titel 7.13 BW<sup>7</sup>. De

---

<sup>1</sup> Medewerker bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad. Dit verslag is geschreven op persoonlijke titel.

<sup>2</sup> P.H.J. Essers is voorzitter van de Vereniging en hoogleraar belastingrecht aan Tilburg University.

<sup>3</sup> A.J.A. Stevens e.a., *Rapport van de Commissie Personenvennootschappen: Belastingheffing van Personenvennootschappen – knelpunten en oplossing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 260.

<sup>4</sup> *Kamerstukken II 2002/03*, 28 746.

<sup>5</sup> M. van Olffen e.a., *Modernisering Personenvennootschappen: Rapport van de Werkgroep Personenvennootschappen*, 2016.

<sup>6</sup> A.J.A. Stevens is hoogleraar vennootschapsbelasting aan Tilburg University en als of-counsel verbonden aan Loyens & Loeff.

<sup>7</sup> Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen, KetenID: WGK007901.

opdracht die de commissie zichzelf heeft opgelegd is het inventariseren van de fiscale knelpunten bij de personenvennootschappen, het aandragen van oplossingen voor deze knelpunten binnen het huidige recht en daarbij rekening houden met de toekomstige titel 7.13 BW. Qua opzet is gekozen voor een indeling per belastingwet, waarbij de omzet- en loonbelasting buiten beschouwing zijn gelaten, omdat voor die wetten de personenvennootschappen niet transparant worden geacht.

De commissievoorzitter presenteert vervolgens de belangrijkste conclusies en aanbevelingen uit het rapport. In de eerste plaats is het de commissie opgevallen dat een groot aantal knelpunten bestaat omtrent de fiscaliteit van personenvennootschappen. Voor twee onderdelen van het rapport, te weten het inkomstenbelasting deel en het internationale deel, heeft de commissie gekozen om niet alleen oplossingen te zoeken binnen de huidige regelingen maar ook een alternatief regime aan te dragen.

Het tweede wat opvalt volgens de commissievoorzitter is dat het nieuwe personenvennootschappenrecht weinig verandert aan de bestaande fiscale knelpunten. Dat neemt niet weg dat die reeds sinds lange tijd bestaande knelpunten nu eindelijk eens moeten worden weggenomen en daarom is het belangrijk dat de wetgever bij de implementatiewet van de nieuwe titel 7.13 BW de belastingheffing van personenvennootschappen fundamenteel herijkt. Overigens, merkt de commissievoorzitter op, biedt het nieuwe personenvennootschappenrecht wel een uitkomst voor de knelpunten in de overdrachtsbelasting.

Verder is opgevallen dat het onderscheid tussen personenvennootschappen die wel en geen rechtspersoonlijkheid genieten een deugdelijke grondslag mist. Het onderbouwen van dit onderscheid zou vele knelpunten kunnen wegnemen. De commissie merkt ook op dat de eenzijdige aanpak van de OESO en van de EU zijn gericht op het bestrijden van belastingontwijking door middel van hybride entiteiten binnen concernverband, waarbij eventuele dubbele heffing met name bij natuurlijke personen geheel uit het oog verloren wordt.

## *2.2 Inkomstenbelasting*

### *2.2.1 Inleiding*

Doornebal<sup>8</sup> en Van Kempen<sup>9</sup> zijn tot de conclusie gekomen dat het de fiscale transparantie van personenvennootschappen aan een deugdelijke grondslag ontbeert. De knelpunten zitten met name in de grote complexiteit en die complicaties zijn van drieërlei aard: i) omvang van de fiscale transparantie (zijn bijvoorbeeld leningen tussen vennootschap en vennoot fiscaal zichtbaar?); ii) toepassing van de normale regels inzake fiscale winstbepaling (sommige regelingen sluiten aan bij de subjectieve, andere bij de objectieve onderneming); en iii) toetreding, vervanging en uittreding van vennoten.

De ideale oplossing is volgens de auteurs van het inkomstenbelastingdeel van het rapport gelegen in een ondernemingswinstbelasting met een zelfstandige belastingplicht voor

---

<sup>8</sup> J. Doornebal was voorheen werkzaam aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en bij EY Belastingadviseurs LLP.

<sup>9</sup> M.L.M. van Kempen is universitair docent aan Tilburg University en rechter-plaatsvervanger in de Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

personenvennootschappen. Dit ideaal blijkt moeilijk haalbaar en daarom is in het rapport een alternatief systeem voorgesteld waarin de belastingheffing omtrent personen- en kapitaalvennootschappen dichter bij elkaar gebracht worden. Het alternatieve systeem dat zich binnen het huidige box 1-regime<sup>10</sup> manifesteert neemt als uitgangspunt de personenvennootschap *of* de objectieve onderneming. De keuze tussen deze twee mogelijke uitgangspunten maakt voor het alternatieve systeem niet zo gek veel uit, aldus de commissievoorzitter.

### *2.2.2 Het alternatieve systeem*

Het alternatieve systeem kent twee fasen van belastingheffing. Deze twee fasen lijken heel erg veel op de twee fasen die we kunnen onderscheiden bij de belastingheffing van ondernemingswinsten die via een kapitaalvennootschap worden genoten. De eerste fase betreft de winstvaststelling op het niveau van de vennootschap of de objectieve onderneming. Die winst wordt belast tegen een tarief dat gelijk is aan het basistarief van de vennootschapsbelasting<sup>11</sup>. De tweede fase houdt in dat bij onttrekking van winst een bijheffing plaatsvindt die resulteert in een gecombineerde heffing in de eerste en tweede fase die gelijk is aan het huidige tarief in box 1. Het box 1-systeem blijft in stand, maar daarbinnen introduceert dit systeem een tweetrapsraket. Doornebal en Van Kempen stellen voor dit alternatieve systeem ook van toepassing te laten zijn op de eenmanszaak.

De doorwerking van dit alternatieve systeem in de vennootschapsbelasting en het internationale belastingrecht is ook meegenomen in de respectievelijke onderdelen van het rapport.

### *2.2.3 Voorbeeld alternatieve systeem*

Bij een basistarief van 15% in de vennootschapsbelasting kent de belastingheffing in de eerste fase twee tariefschijven: winst tot €68.500 een tarief van (37% - 22%=) 15% en daarboven (49,5% - 22%=) 27,5%. Het tarief in de tweede fase is 22%.

Als een vennoot in een personenvennootschap met €100.000 winstaandeel €50.000 onttrekt, vindt de belastingheffing in het nieuwe systeem als volgt plaats. In fase 1 wordt (15% van €68.500 plus 27,5% van €31.500=) €18.937,50 belasting geheven op het niveau van de vennootschap en bij de vennoot in box 1 belast. Voor het gedeelte dat wordt onttrokken geldt dan een bijheffing van 22% (vergelijk met het ab-tarief<sup>12</sup>) resulterend in (22% van €50.000=) €11.000 belasting. De overige €50.000 komt in de beclaimde winstreserve terecht.

Gezien de beperkte spreektijd kan de commissievoorzitter niet een voorbeeld geven van de belastingheffing bij inbreng in een personenvennootschap.<sup>13</sup> Wel merkt hij op dat het alternatieve systeem als voordeel heeft dat inbreng tegen boekwaarde geen belastingheffing tot gevolg heeft in fase 1. Uiteraard is er wel heffing in fase 2 als er afrekening plaatsvindt.

---

<sup>10</sup> Hoofdstuk 3 Wet IB 2001.

<sup>11</sup> Art. 22 Wet VpB 1969; vanaf 2021 15%.

<sup>12</sup> Art. 2.12 Wet IB 2001.

<sup>13</sup> Zie paragraaf 2.4.3 van het rapport.

#### 2.2.4 Belangrijkste voordelen alternatieve systeem

In het rapport worden maar liefst negen voordelen van het alternatieve systeem genoemd.<sup>14</sup> De belangrijkste daarvan zijn de volgende. Er wordt in de eerste plaats meer recht gedaan aan de juridische verzelfstandiging van de personenvennootschappen. Verder komt in het alternatieve systeem de draagkrachtgedachte beter tot uitdrukking. Rechtsvormwijzigingen worden voor wat betreft de inkomstenbelasting een stuk eenvoudiger. Daarnaast worden de belastendruk op winstinkomen en op arbeidsinkomen (nagenoeg) gelijkgetrokken. Dit laatste is onder meer het gevolg van de voorgestelde afschaffing van de ondernemersfaciliteiten. Ten slotte noemt de commissievoorzitter dat een aanzienlijk aantal regelingen die aanknopen bij de subjectieve onderneming kan komen te vervallen.

Het alternatieve systeem is volgens de commissievoorzitter meer dan het overwegen waard en kan tot de nodige versimpeling van de belastingheffing in box 1 leiden.

### 2.3 Vennootschapsbelasting

#### 2.3.1 Inleiding

De commissievoorzitter vervolgt zijn inleiding met de bevindingen en de aanbevelingen ten aanzien van de vennootschapsbelasting. Ook hier hebben de auteurs S.A. Stevens<sup>15</sup> en P.J. Tuk<sup>16</sup> geconstateerd dat er een eenduidige grondslag ontbreekt voor de vennootschapsbelastingplicht van lichamen. Stevens en Tuk onderschrijven de bevinding van Doornebal en Van Kempen dat de ondernemingswinstbelasting het na te streven ideaal is, maar reiken nu reeds een aantal wijzigingen in de vennootschapsbelasting aan die het huidige systeem kunnen verbeteren.

Een belangrijke conclusie is dat de invoering van rechtspersoonlijkheid voor de personenvennootschappen in de voorgestelde titel 7.13 BW geen reden is om de fiscale transparantie van die vennootschappen te schrappen.

#### 2.3.2 Stroomlijning lijst vennootschapsbelastingplichtige lichamen

Wel moet de lijst van vennootschapsbelastingplichtige lichamen gestroomlijnd worden. De commissievoorzitter wijst op het verschil tussen de belastingplicht ingevolge art. 2 en art. 3 Wet VpB 1969. De twee belangrijkste verschillen zijn dat de wettekst voor de buitenlandse belastingplicht het woord 'rechtspersoon' bevat terwijl het artikel aangaande binnenlandse belastingplicht het woord 'rechtspersoon' niet als zelfstandige categorie bevat.<sup>17</sup> Het tweede verschil dat de commissievoorzitter benoemt is dat art. 3 Wet VpB 1969 ook over 'doelvermogens' als mogelijke belastingplichtigen spreekt terwijl dat woord in art. 2 Wet VpB 1969 ontbreekt.

Het advies van Stevens en Tuk is om in art. 2 Wet VpB 1969 ook het begrip 'doelvermogens' op te nemen. Daarnaast adviseren zij om de *corporate resemblance* methode die op grond van de jurisprudentie in zijn algemeenheid voor buitenlandse samenwerkingsverbanden geldt,

---

<sup>14</sup> Pagina 22 van het rapport.

<sup>15</sup> S.A. Stevens is hoogleraar vennootschapsbelasting en bijzonder hoogleraar fiscale aspecten van maatschappelijke ondernemingen aan Tilburg University en verbonden aan HVK Stevens te Amsterdam.

<sup>16</sup> P.J. Tuk is werkzaam bij het Ministerie van Financiën/DG Belastingdienst/directie FJZ.

<sup>17</sup> Behoudens het begrip "publiekrechtelijke rechtspersonen"; zie art. 2, lid 1, onderdelen e en g en lid 10 Wet VpB 1969.

op te nemen in art. 3 Wet VpB 1969. Door middel van deze aanbevelingen zouden art. 2 en art. 3 Wet VpB 1969 synchroon lopen.

Er is één restcategorie: de buitenlandse rechtsvormen die geen Nederlands equivalent hebben, maar wel in Nederland zijn gevestigd. Een typisch voorbeeld daarvan is de Engelse LLP. De auteurs van dit hoofdstuk hebben verschillende mogelijkheden bekeken en zijn uiteindelijk tot het advies gekomen deze categorie altijd als niet-transparant te kwalificeren, aldus nog steeds de commissievoorzitter.

### *2.3.3 Afschaffen van het overdraagbaarheids criterium*

Het tweede voorstel met betrekking tot de vennootschapsbelasting is om de open cv – of meer in het algemeen het overdraagbaarheids criterium – af te schaffen. Dit is uiteraard niet mogelijk zonder overgangsbepalingen. Afschaffing van de open-cv is te meer van belang omdat daarmee ook problemen in andere heffingswetten en in het internationale belastingrecht worden weggenomen. De afschaffing zal ervoor zorgen dat er vaker beter wordt aangesloten op de situatie zoals die in het buitenland het geval is.

## *2.4 Successiewet 1956*

### *2.4.1 Knelpunten omtrent de bedrijfsopvolgingsregeling*

Het hoofdstuk over de Successiewet 1956 is geschreven door Idsinga<sup>18</sup>. Het belangrijkste knelpunt dat in het rapport naar voren komt, is de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit<sup>19</sup> op personenvennootschappen.

### *2.4.2 Commanditaire vennoot*

Het eerste knelpunt is dat de commanditaire vennoot wordt uitgesloten van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit terwijl daar geen goede reden voor is. Dus stelt de commissie voor om deze uitzondering weg te nemen en de commanditaire vennoten op dit punt gelijk te behandelen als andere vennoten.

### *2.4.3 Buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen*

Daarnaast bestaat er een aantal knelpunten met betrekking tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen. De 100%-vrijstelling op grond van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit geldt in het geval van buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen alleen voor vastgoed. Ook hier is geen goede verklaring voor. Daarom is het voorstel van de commissie om de vrijstelling uit te breiden en van toepassing te laten zijn op het gehele buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen.

### *2.4.4 Kring van verwanten*

Verder is er de kwestie van de kring van verwanten bij vermogensbedingen<sup>20</sup>. De beperking tot verwanten is niet logisch en het voorstel van Idsinga is dan ook om het onderscheid tussen verkrijging door de kring van verwanten en door derden op te heffen.

---

<sup>18</sup> N. Idsinga is universitair docent aan de Universiteit van Amsterdam en werkzaam bij Arcagna.

<sup>19</sup> Hoofdstuk IIIA SW 1956.

<sup>20</sup> Art. 11 leden 1 en 2 SW 1956.

#### 2.4.5 Internationaal

Ten slotte stipt de commissievoorzitter de knelpunten aan die optreden bij grensoverschrijdende situaties. In de Successiewet 1956 is er geen classificatieregeling voor buitenlandse lichamen. Het kwalificatiebesluit<sup>21</sup> geldt namelijk niet – althans niet naar de letter van het besluit – voor de Successiewet 1956. Het voorstel is om deze leemte weg te nemen en het kwalificatiebesluit ook van toepassing te verklaren voor de schenk- en erfbelasting.

#### 2.5 Overdrachtsbelasting

Vanwege tijdnood moet de commissievoorzitter iets sneller door het hoofdstuk van de hand van Rozendaal<sup>22</sup> over de overdrachtsbelasting heen. Het huidige probleem in de overdrachtsbelasting is dat personenvennootschappen geen verkrijger zijn, omdat zij geen rechtspersoonlijkheid hebben. Dat probleem gaat verdwijnen als de voorgestelde titel 7.13 BW daadwerkelijk tot wasdom komt. Dan kunnen personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid immers aangemerkt worden als rechtspersoon voor de overdrachtsbelasting. Voor de overige knelpunten wordt verwezen naar Hoofdstuk 5 van het rapport.

#### 2.6 Internationale fiscale aspecten

##### 2.6.1 Inleiding

Wat opvalt is dat de initiatieven van de OESO en de EU om de negatieve gevolgen van classificatieconflicten op te lossen zich eenzijdig richten op dubbele niet-heffing binnen concernverband. De schrijvers van het internationale hoofdstuk, Fibbe<sup>23</sup> en de commissievoorzitter A.J.A. Stevens, hebben alle oplossingen (zogenaamde *linking rules*) bekeken en waar mogelijk gezocht naar verbeteringen binnen het huidige systeem.

##### 2.6.2 Nieuwe systeem

Toch heeft de commissie het niet gelaten bij verbeterpunten en zich ook gestort op een nieuw systeem.<sup>24</sup> Er is getracht een systeem te presenteren dat Nederland eenzijdig zou kunnen invoeren. Het nieuwe systeem blijft de *corporate resemblance* methode toepassen, behalve in de situatie dat de vestigingsstaat van de personenvennootschap een andere classificatie hanteert. In het laatstgenoemde geval geldt niet de *corporate resemblance* methode, maar wordt aangesloten bij de classificatie van de personenvennootschap in de vestigingsstaat. Met dit nieuwe systeem wordt juist de oorzaak van classificatieverschillen weggenomen.

##### 2.6.3 Voorbeeld nieuwe systeem

Stel dat een Nederlandse bv een lening verstrekt aan een Franse dochter-SNC. Nederland classificeert de SNC als fiscaal-transparant, terwijl Frankrijk de mogelijkheid heeft om de SNC als niet-transparant te behandelen. In het huidige systeem is misbruik van een dergelijk situatie aan te pakken door middel van art. 12ab lid 1 Wet VpB 1969. Deze ingewikkelde

---

<sup>21</sup> Besluit van de Staatssecretaris van 22 december 2009, CPP2009/519M, *Stcrt.* 2009/19749.

<sup>22</sup> A. Rozendaal is zelfstandig fiscalist, verbonden aan RSM Nederland en docent/onderzoeker aan de Universiteit van Amsterdam.

<sup>23</sup> G.K. Fibbe is verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en werkzaam bij Baker Tilly Netherlands N.V.

<sup>24</sup> Vgl. G. Fibbe, *EC Law Aspects of Hybrid Entities (diss. Rotterdam)*, IBFD 2009.

regeling heeft tot doel de gevolgen van het classificatieverschil – renteaftrek in Frankrijk zonder heffing in Nederland – te repareren. Dit gebeurt door een inkomen te fingeren in Nederland en de objectvrijstelling niet meer toe te passen. In het nieuwe systeem wordt aangesloten bij de Frans classificatie en wordt de SNC behandeld als niet-transparant lichaam. Op deze manier wordt de door de bv ontvangen rente in Nederland belast.

### 3. *Fundamentele reflectie op het rapport - Boer*<sup>25</sup>

#### 3.1 *Inleiding*

Boer is gevraagd een fundamentele reflectie te geven op het door de Commissie Personenvennootschappen gepresenteerde rapport. Na verontschuldiging voor het niet dragen van een jasje in de snikhete zaal, richt Boer zich tot de commissie met zijn complimenten. Het is een fris rapport. De punten die hij opwerpt zijn volgens Boer niet per se kritiek, maar zaken waar hij op het eerste gezicht tegen aangelopen is. Hij hoopt dat deze problemen met medewerking van de deelnemers van de bijeenkomst weggenomen kunnen worden - dat is althans zijn doel.

Het concept van fiscale transparantie is in de loop der jaren gemeengoed geworden in de inkomstenbelasting. Proefschriften te over hebben laten zien dat het niet allemaal even logisch is, maar “het is zoals het is”. Het ontbreken van een gedegen rechtsgrondslag is een verklaring voor – maar niet alle – problemen.

#### 3.2 *De knelpunten inkomstenbelasting*

Doornebal en Van Kempen signaleren volgens Boer knelpunten op drie niveaus. In de eerste plaats in de verhouding tussen de firmanten en de personenvennootschappen. De spreker onderschrijft dat civielrechtelijk gekkigheden kunnen ontstaan zoals bij een lening tussen de firmant en zijn vennootschap, maar hij vraagt zich af hoe groot het probleem nu eigenlijk is.

Het tweede niveau waar Doornebal en Van Kempen problemen hebben gesignaleerd is bij de fiscale winstbepaling van transparante personenvennootschappen. Deze complexe problemen herkent Boer en hij wijst in dat kader op de recente jurisprudentie van de Hoge Raad over de berekening van de KIA.<sup>26</sup> Als hierbij het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen wordt betrokken, wordt een en ander nog gecompliceerder.

Ten derde de door de commissie onderkende complicaties bij toe- en uittreding. Hier brengt Boer een nuance aan, omdat hij vindt dat de ergste complicaties zijn verdwenen met het motorvrachtschip arrest.<sup>27</sup>

#### 3.3 *Reflecties op en vragen bij het alternatieve systeem inkomstenbelasting*

In het licht van de genoemde knelpunten is de commissie gekomen met een alternatief systeem. Dat systeem verdient volgens de spreker veel lof; dit systeem is geheel nieuw. In zoverre verdienen de auteurs een compliment.

---

<sup>25</sup> J.P. Boer is hoogleraar algemeen belastingrecht aan Universiteit Leiden en werkzaam bij Lubbers, Boer & Douma.

<sup>26</sup> HR 1 mei 2020, nr. 19/03252, ECLI:NL:HR:2020:828, *BNB* 2020/101.

<sup>27</sup> HR 11 juli 2014, nr. 13/00372, ECLI:NL:HR:2014:1622, *BNB* 2014/192.

Toch heeft Boer reflecties op, of beter gezegd vragen bij, het alternatieve systeem. In de eerste plaats vraagt de spreker zich af of de genoemde knelpunten van dusdanige omvang zijn dat zij een zo majeure aanpassing van het huidige systeem rechtvaardigen. Dat het een majeure ingreep betreft, volgt bijvoorbeeld uit het aantal flankerende maatregelen dat moet worden getroffen, zoals voor de verliesverrekening. Ook in de vennootschapsbelasting moeten nieuwe regelingen geïntroduceerd worden als het alternatieve systeem doorgang vindt. In het geval dat een besloten vennootschap deelneemt in een personenvennootschap en op enig moment bedragen opneemt, zal nagedacht moeten worden over een regeling die vergelijkbaar is met de deelnemingsvrijstelling<sup>28</sup>. Deze regeling voor deelnemingen in personenvennootschappen zal op zijn beurt weer complicaties in het nieuwe systeem importeren.

Ten tweede stipt de spreker aan dat het rapport vermeldt dat het ondernemersbegrip kan komen te vervallen. Of dit daadwerkelijk kan, betwijfelt hij. Hoe zit het immers met de afbakening tussen de ondernemers- en de loonsfeer? Afschaffing van art. 3.5 Wet IB 2001, zoals de commissie voorstelt, kan wat Boer betreft – met instemming van de Tweede en Eerste Kamer – vanmiddag al. Dit is dus geen winst die moet worden toegeschreven aan het alternatieve systeem, aldus Boer.

Verder introduceert het alternatieve systeem – met twee fasen van belastingheffing – een mogelijkheid tot winstuitstel. Blijkens de bouwstenennotitie<sup>29</sup> wordt winstuitstel de wacht aangezegd. Hoewel daar oplossingen voor te vinden zijn, is dit volgens de spreker wel een aspect van het nieuwe systeem dat besproken moet worden. Daarnaast heeft Boer niet terug kunnen vinden in het rapport of het nieuwe systeem ook van toepassing wordt op resultaat uit overige werkzaamheden.

Vervolgens kaart de spreker nog een aantal detailpunten aan die volgens hem meer uitwerking verdienen. Zo is er de verschillende uitwerking tussen de personenvennootschapsbenadering en de objectieve ondernemingsbenadering als uitgangspunt van het nieuwe systeem. En er zal een doorschuifregeling geïntroduceerd moeten worden in het geval de personenvennootschapsbenadering wordt gekozen als uitgangspunt. Zo'n regeling hebben we nu ook al, dus rijst de vraag waar de winst van het nieuwe ten opzichte van het huidige systeem zit.

Boer vraagt zich voorts af hoe de verzelfstandigingsgedachte (iedere personenvennootschap staat op zich) kan worden verenigd met de samentelling van meer dan één onderneming bij een belastingplichtige. Weer een andere vraag is aan de hand van welke winstgerechtigdheid de toerekening wordt bepaald? Welke invloed hebben verschillen tussen de gerechtigdheid tot de jaar- en liquidatiewinst? Hoe zit het met voorbehouden op stille reserves en goodwill? Ten slotte is de vraag van de spreker of hij het goed ziet dat in het nieuwe systeem de inbreng van een eenmanszaak tegen de waarde in het economische verkeer leidt tot afrekening over het behouden belang. De spreker denkt dat dit inderdaad het geval is en dat is wat hem betreft een verslechtering ten opzichte van het huidige systeem waarbij het behouden belang niet geherwaardeerd hoeft te worden.

---

<sup>28</sup> Art. 13 Wet VpB 1969.

<sup>29</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 32 140, nr. 71.



### 3.4 Vennootschapsbelasting knelpunten

Ook het deel over de vennootschapsbelasting heeft Boer met veel plezier gelezen. De rechtsgrondslag voor (de belastingplicht in) de vennootschapsbelasting is inderdaad onduidelijk. Tegelijkertijd is er wel consensus ontstaan over de huidige systematiek, ook al is die niet consequent. Hoewel er altijd *outliers* zoals de LLPs en SNCs zullen zijn, kan volgens Boer niet gezegd worden dat het classificatieraamwerk op dit moment niet bekend is.

Belastingplichtige lichamen voor de vennootschapsbelasting zijn volgens de spreker onder te verdelen in twee groepen: i) klassieke rechtspersonen (A+B-lichamen; afgescheiden vermogen en aansprakelijkheid); en ii) open rechtsvormen (*corporate resemblance*; geen binding tussen de participant en rechtsvorm; de rechtsvorm staat op zichzelf). Dit is neergelegd in het kwalificatiebesluit.

Het rapport noemt een aantal knelpunten die eigenlijk terug te voeren zijn op de vraag wat de criteria C en D van het kwalificatiebesluit inhouden. Boer mist in het rapport de vraag naar het aansprakelijkheids criterium (B). Verder merkt hij op dat het in het rapport gesignaleerde verschil tussen art. 2 en art. 3 Wet VpB 1969 al 40 jaar als probleem is aangemerkt door de fiscale wetenschap. Misschien ligt de oplossing wat dit betreft niet (meer) bij de wetenschap, maar dient de wetgever tot actie over te gaan en dit gelijk te trekken. Een ander probleem in die categorie is de aftrek voor de beherende vennoot in de open-cv<sup>30</sup>: wat doet die bepaling nog in de wet sinds *BNB* 1982/268?

### 3.5 Vennootschapsbelasting aanbevelingen

Boer kan zich vinden in het voorstel om de open-cv af te schaffen. Met kwalificatie van rechtsvormen op basis van criteria A en B van het kwalificatiebesluit is volgens hem afdoende. De uitkomst van de kwalificatie is dan duidelijk en zal dan ook tot veel minder *mismatches* leiden. Hoe zit het met de toekomst? Wat als de cv rechtspersoonlijkheid krijgt onder het nieuwe recht? Hoe zit het dan met de uitwerking en hoe is de uitkomst te rijmen met het arrest over de Delaware LLC?<sup>31</sup> Welke betekenis komt toe aan de beperkte aansprakelijkheid van de commanditaire vennoot?<sup>32</sup> De grote olifant in de kamer is volgens Boer de LLP die volgens hem bewust niet opgenomen is in de lijst bij het kwalificatiebesluit.<sup>33</sup> Nu is een rechtsvorm met beperkte aansprakelijkheid die als fiscaal transparant wordt bestempeld *het* importproduct vanuit Engeland en Amerika; het is de vraag of Nederland daar iets tegenover wil stellen.

Verder vraagt Boer zich af of er niet een uitsluitingsregel geïntroduceerd moet worden: alles wat belast is in de vennootschapsbelasting is dat niet in de inkomstenbelasting en andersom. Het probleem met particuliere doelvermogens lijkt grotendeels opgelost met het APV-regime,<sup>34</sup> maar Boer zou graag zien dat op dit punt meer fundamentele oplossingen worden onderzocht – mede in het licht van het antwoord van de HR op de prejudiciële vragen ten aanzien van de open fondsen voor gemene rekening.<sup>35</sup>

<sup>30</sup> Art. 9 lid 1, aanhef en onderdeel c, Wet VpB 1969.

<sup>31</sup> HR 2 juni 2006, nr. 40 919, ECLI:NL:HR:2006:AX2034, *BNB* 2006/288.

<sup>32</sup> Vgl. HR 23 september 2011, 10/03724, ECLI:NL:HR:2011:BT2292, *BNB* 2012/12.

<sup>33</sup> Lijst van gekwalificeerde buitenlandse samenwerkingsverbanden.

<sup>34</sup> Art. 2.14a Wet IB 2001.

<sup>35</sup> HR 24 januari 2020, 19/03341, ECLI:NL:HR:2020:115, r.o. 3.7.1 tot en met 3.7.4.

Ten slotte stelt Boer voor om discussie te voeren over de vraag of de aard van het belastingsubject, bepalend moet zijn voor omvang van het belastingobject. Kan dat nog wel? De niet-nijvere stichting die geld uitleent, wordt niet belast. Past dat nog?

#### *4. Reflecties vanuit agrofiscaal perspectief - Van den Kerkhof<sup>36</sup>*

##### *4.1 Inleiding*

In de eerste plaats complimenten van Van den Kerkhof aan de scribenten van dit rapport. Het is een hele kluit om een nieuw systeem te ontwerpen voor de personenvennootschappen. Vanuit de expertise van de spreker in de advisering van agrarische ondernemingen heeft hij een voorliefde voor dit gebied van het belastingrecht ontwikkeld. Vanaf de Oortwetgeving heeft het gebruik van de personenvennootschap een vlucht genomen, bijvoorbeeld de man-vrouwmaatschap. De spreker vraagt zich af of deze toename het gevolg is van belastingadviseurs die steeds vaker het voortouw nemen in het opzetten van ondernemingsstructuren en of fiscale opportuniteit niet steeds vaker de boventoon voert.

De complicaties die genoemd worden onderkent Van den Kerkhof en daar wil hij aan toevoegen de complicaties die ontstaan door verschillen tussen de jaar- en stakingswinstverdeling. Hij heeft voorbij zien komen dat voor 0%-100%-verdelingen wordt gekozen op voordracht van belastingadviseurs en daar gruwet de spreker van. Wijziging van jaarwinstverdeling heeft geen gevolgen, terwijl volgens de spreker toch een gedeelte van de onderneming overgedragen wordt. Overeenkomstig zijn er ook complicaties bij de wijziging van het stakingswinstpercentage. Over deze onderwerpen heeft spreker – tot zijn spijt – niks teruggelezen in het rapport.

##### *4.2 Inkomstenbelasting: de landbouwwijstelling, VAMIL en belastinguitstel*

De landbouwwijstelling is zeer complex en dat onderkent de commissie ook. In dat kader verwijst de spreker naar arresten van de Hoge Raad uit onder andere 2016.<sup>37</sup> Hij vraagt zich af hoe de landbouwwijstelling geïntegreerd kan worden in het alternatieve systeem van Doornebal en Van Kempen. Wordt dan aansluiting gezocht bij de zesde standaardvoorwaarde voor de geruisloze inbreng in een bv?<sup>38</sup> In dat geval mogen stille reserves die onder de landbouwwijstelling vallen bij de verkrijgingsprijs opgeteld worden, met als gevolg dat die reserves na drie jaar onbelast onttrokken kunnen worden. Dit zijn vraagstukken waar aandacht voor moet zijn bij het verder nadenken over het alternatieve systeem, aldus Van den Kerkhof. Of moet ervan uit worden gegaan dat de landbouwwijstelling misschien wel is afgeschaft tegen de tijd dat dit alternatieve systeem tot wet wordt verheven?

In de praktijk komt de spreker veelvuldig tegen dat wordt geadviseerd aan ondernemers om met een bv een samenwerkingsverband aan te gaan in de vorm van een personenvennootschap. Door middel van dit soort constructies kunnen de ondernemers genieten van alle ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting en wordt ondertussen de winst van de personenvennootschap dusdanig afgeroomd door de bv dat de ondernemer in het laagste tarief van box 1 wordt belast. Dit soort constructies zijn volgens de spreker niet

---

<sup>36</sup> H.J. van den Kerkhof is werkzaam bij ABAB accountants en adviseurs en voorzitter van de vakgroep recht van de VLB.

<sup>37</sup> HR 30 september 2016, nr. 15/01003, ECLI:NL:HR:2016:2199.

<sup>38</sup> Besluit van de Staatssecretaris van 8 juli 2010, DGB2010/3599M, *Stcrt.* 2010, 10512.

wenselijk en hij vraagt zich bij het zien van dit soort voortbrengsels af of er nog wel een civielrechtelijke werkelijkheid bestaat.

Verder doen zich complicaties voor omtrent de VAMIL-afschrijving. Het is bekend dat voor toerekening van deze regeling de jaarwinstverdeling moet worden gevolgd. Maar ook hier is volgens de spreker de vraag wat er gebeurt als de stakings- of overdrachtswinstverdeling wordt gewijzigd. De spreker denkt dat het alternatieve systeem hiervoor een oplossing biedt, omdat de investering waarop wordt afgeschreven in de personenvennootschap zit en voordelen vervolgens worden toegerekend op basis van de winstverdeling.

Reflecterend op het alternatieve systeem dat uiteen is gezet in het rapport vraagt Van den Kerkhof zich af waarom geen aansluiting is gezocht bij het Deense belastingsysteem waarin voor de IB-ondernemer een vorm van ondernemingswinstbelasting wordt toegepast. In het alternatieve systeem wordt een mogelijkheid geboden om een gedeelte van de winst te reserveren dat pas aanvullend belast wordt op het moment dat die winstreserves door de ondernemer worden geconsumeerd. Dit leidt volgens de spreker tot tariefarbitrage door 'onttrekkingsuitstel'.

#### 4.3 Successiewet 1956

Een van de knelpunten in de Successiewet 1956 die de commissie signaleert, is de ongelijke behandeling tussen de kring van verwanten en derden. Dit probleem is volgens Van den Kerkhof terug te voeren op vraagstukken rondom zakelijk versus onzakelijk. Bijvoorbeeld: een onderneming met een vrije waarde in het economische verkeer van €4 mln. en een *going concern*-waarde van €1 mln.; is die onderneming echt maar €1 mln. waard voor de Successiewet 1956? De eigenaar kan namelijk wel degelijk €4 mln. ontvangen bij verkoop van de onderneming. De vraag is dus of uitgaan van de *going-concern*-waarde bij overdracht niet een schenkingselement bevat. De spreker betoogt niet dat het waarderingsverschil bij een reële bedrijfsoverdracht met schenkbelasting moet worden belast, maar het is volgens hem van belang om dat in de gaten te houden of er in bepaalde situaties geen oneigenlijk gebruik van wordt gemaakt.

Verder is er in het licht van de zakelijk versus onzakelijk discussie een probleem met betrekking tot het gebruikersvoordeel. In het Besluit IB-winst landbouwproblematiek<sup>39</sup> wordt het gebruikersvoordeel genoemd; de spreker is ervan overtuigd dat dit voordeel er ook daadwerkelijk is. Bij gebruikersvoordeel ten aanzien van landbouwgrond kan niet worden voldaan aan de vereisten van de landbouwwijstelling. Dit knelpunt moet volgens de spreker gezien de correlatie met de schenking ook meegenomen worden bij de eventuele herziening van de Successiewet 1956.

Verder houdt Van den Kerkhof de ontwikkeling omtrent de bedrijfsopvolgingsfaciliteit nauwlettend in de gaten. Er ontstaat een wezenlijk probleem als die faciliteit integraal wordt afgeschaft. Zijns inziens zijn de plannen voor afschaffing ontstaan door oneigenlijk gebruik van de regeling.

---

<sup>39</sup> Besluit van de Staatssecretaris van 23 november 2018, 2018-115091, *Stcrt.* 2018, 68647.

#### 4.4 Overdrachtsbelasting

De spreker neemt ten slotte het hoofdstuk overdrachtsbelasting van het rapport onder de loep. De problemen worden inderdaad voor een heel groot gedeelte weggenomen door de nieuwe voorstellen voor het personenvennootschappenrecht.

In aanvulling op de genoemde problemen wil de spreker graag wijzen op de volgende knelpunten. De vrijstelling op grond van art. 15 lid 1 onderdeel e Wet BRV 1970 is nu een probleem voor gevallen waarbij een onderneming moet worden ingebracht in een personenvennootschap. Verder ontstaan er problemen als bij toepassing van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet BRV 1970 de potentiële bedrijfsopvolger zich terugtrekt. Ten slotte zijn er nog problemen bij ontbinding van personenvennootschappen gevolgd door het aangaan van een nieuwe personenvennootschap.

#### 5. Reflecties vanuit internationale perspectief - Pötgens<sup>40</sup>

Ook Pötgens is zeer complimenteus over het rapport en noemt het internationale hoofdstuk schier indrukwekkend. Prachtig als problemen worden aangekaart en mooi als daarvoor een oplossing wordt geboden, maar nog mooier als een nieuw systeem wordt bedacht dat als een beter alternatief kan dienen .

##### 5.1 Inkomstenbelasting

In het hoofdstuk van het rapport over het nieuwe systeem van Doornebal en Van Kempen is reeds opgemerkt dat voor de belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen die deelnemen in een personenvennootschap aangesloten kan worden bij de regeling voor binnenlandse belastingplicht. Nadat de buitenlandse belastingplicht is vastgesteld, moet worden vastgesteld of door Nederland gesloten belastingverdragen een beperking aanbrengen in de buitenlandse belastingplicht of haar uitsluiten. In dat kader is volgens de spreker vooral de 'bijheffing' (tweede fase; bij onttrekking aan vennootschap) interessant. Pötgens concludeert dat de schrijvers van het rapport van mening zijn dat in beginsel art. 7 OESO-modelverdrag van toepassing is met betrekking tot die bijheffing. Maar, zo merkt hij op, er bestaat een risico dat staten de heffing zien als een belasting over winstoverheveling van een vaste inrichting. In dat geval komt de bijheffing in strijd met het verbod op een *branch profit tax* zoals die bestaat onder het OESO-modelverdrag. Een branch profits tax is expliciet geregeld onder het belastingverdrag met de Verenigde Staten (art. 11). Pötgens denkt dat de arresten van de Hoge Raad over nagekomen baten van vaste inrichtingen wellicht illustratief zijn om de bijheffing onder art. 7 OESO-modelverdrag te begrijpen.<sup>41</sup> Hij is voor een specifieke verdrags- of protocolbepaling in de Nederlandse belastingverdragen om zeker te stellen dat beide fasen van het nieuwe systeem onder art. 7 OESO-modelverdrag vallen. Het zou onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid moeten worden dat hiervoor een specifieke verdragsbepaling wordt opgenomen in navolging van een separate clause die doorwerking van het fictief loon naar de belastingverdragen zou bewerkstelligen.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> F.P.G. Pötgens is hoogleraar internationaal en Europese belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek.

<sup>41</sup> HR 6 december 2013, nr. 12/00252, ECLI:NL:HR:2013:1436, *BNB* 2014/38.

<sup>42</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, par. 4.13.

De spreker vervolgt zijn verhaal met de opmerking dat de bijheffing wellicht voor problemen gaat zorgen voor gevallen waarin de buitenlandse belastingplichtige woont in een zogenaamd *credit* land. Er moet zeker gesteld worden dat de buitenlandse belastingplichtigen ook voor de bijheffing een *credit* ontvangen in hun woonstaat. De spreker vraagt zich af of hiertoe belastingverdragen moeten worden heronderhandeld of dat dit zou kunnen worden opgelost via *mutual agreement procedures*?

Voor binnenlandse belastingplichtige natuurlijk personen die deelnemen in een buitenlandse personenvennootschap geldt hetzelfde alternatieve systeem. Voor deze gevallen moet het besluit voorkoming dubbele belasting<sup>43</sup> worden aangepast, aldus Pötgens. Het rapport wijst volgens de spreker terecht op het volgorde probleem. Als de bijheffing plaatsvindt bij onttrekking en er tevens Nederlandse/niet vrijgestelde (hoofdhuis)winst wordt gerealiseerd, moet voor het besluit voorkoming dubbele belasting worden vastgesteld welke winst wordt geacht het eerst te zijn uitgekeerd. Het rapport stelt voor te kiezen voor het alternatief dat de vrij te stellen vaste inrichting-winst wordt geacht het eerst te zijn uitgekeerd.<sup>44</sup> Dat is volgens de spreker een goede oplossing, maar zij is wel complex in de uitvoering.

### 5.2 Vennootschapsbelasting

Het rapport stelt volgens Pötgens terecht de vraag waarom de doorkijkbepalingen van art. 4, negende en tiende lid, Wet DB 1965 geen evenknie kennen in de Wet VpB 1969.<sup>45</sup> Verder stelt de commissie voor om het begrip ‘medegerechtigdheid’ te schrappen uit art. 17a, onderdeel b, Wet VpB 1969 en op te nemen in art. 17, derde lid, onderdeel a, Wet VpB 1969. Op zich kan de spreker zich in deze suggestie vinden, maar hij wijst de gedachte dat de vennootschapsbelastingplicht van de buitenlandse commandiet exclusief gestoeld wordt op art. 17a, onderdeel b, Wet VpB 1969 af. Deze stelling lijken de commissieleden te baseren op een bepaalde lezing van de parlementaire geschiedenis. Het voorstel om het begrip ‘medegerechtigdheid’ op te nemen in art. 17, derde lid, onderdeel a, Wet VpB 1969 met een verwijzing naar art. 3.3 Wet IB 2001 kan Pötgens steunen, maar hij vraagt zich af of dit nodig is. Dit laatste nog afgezien van het nieuwe personenvennootschapsrecht op basis waarvan de besloten cv rechtspersoonlijkheid krijgt als het doorgang vindt.

### 5.3 Dividendbelasting

Onder het nieuwe personenvennootschapsrecht willen de auteurs de transparantie voor belastingdoeleinden handhaven en het begrip ‘opbrengstgerechtigde’ verduidelijken. De spreker is het daar mee eens maar tekent wel aan dat fiscaal transparante rechtspersonen tot classificatieproblemen kunnen leiden. Bepaalde landen volgen een *corporate resemblance* methode en behandelen een rechtspersoon – ongeacht de transparantie in Nederland – als niet-transparant.

Pötgens merkt kort op dat hij het eens is met een pro-rata benadering bij toepassing van art. 4, negende en tiende lid, Wet BD 1965 (conform art. 3, eerste lid, Multilaterale instrument).

---

<sup>43</sup> Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, *Stb.* 2000, 642.

<sup>44</sup> P. 155 van het rapport.

<sup>45</sup> P. 156 van het rapport.

#### 5.4 Bronbelasting

Iets waar het rapport niet op ingaat, maar wat de spreker wel wil aanstippen is de *overkill* die de Wet bronbelasting 2021 (de hybride entiteitenbepalingen in art. 2.1, eerste lid, onderdeel d en e alsmede art. 2.1, vierde lid) en de cumulatie ATAD 2 met zich brengen. Verder leidt het begrip ‘samenwerkende groep’ in art. 1.2 Wet bronbelasting 2021 tot rechtsonzekerheid. Hij heeft begrip voor het prohibitieve karakter van de nieuwe bronbelasting, maar meent dat meer aandacht moet komen voor deze ongewenste effecten zoals ook naar voren is gekomen in het WFR 2020/106.<sup>46</sup>

In het genoemde WFR-artikel wordt er ook terecht op gewezen dat het toestemmingsvereiste bij de classificatie van buitenlandse lichamen (cv-achtigen) tot problemen leidt. Dit vereist verdient volgens de spreker heroverweging en hij stelt voor te onderzoeken in hoeverre de *mismatch*-problemen worden opgelost als dit vereiste wordt losgelaten.

#### 5.5 Belastingverdragen

Art. 1, tweede lid, OESO-modelverdrag en art. 3, eerste lid, Multilateraal instrument worden door Nederland gepropageerd blijkens de notitie fiscaal verdragsbeleid.<sup>47</sup> Op basis van deze regeling wordt bij de toewijzing van verdragsvoordelen de allocatie volgens de woonstaat gevolgd door de bronstaat. De commissie heeft volgens de spreker terecht opgemerkt dat deze regeling alleen de verdragsgerechtigheid en allocatieverschillen in *inbound*-situaties oplost (bronstaatsperspectief), maar de problemen bij *outbound*-situaties (dubbele belasting en dubbele niet-belasting vanuit woonstaatsperspectief) worden niet opgelost.

In het rapport wordt voor de *outbound*-situaties een tweetal oplossingen aangedragen, dat volgens Pötgens de knelpunten vanuit woonstaatsperspectief zou kunnen verhelpen. In een situatie waarin de partners (een natuurlijke persoon en een BV) die inwoner zijn van Nederland deelnemen in een entiteit in de bronstaat waarbij de bronstaat de entiteit als niet-transparant aanmerkt en Nederland als transparant (*outbound-hybrid*), zou Nederland voor doeleinden van voorkoming van dubbele belasting de hybride entiteit als een fictieve vaste inrichting moeten aanmerken. Voor de omgekeerde situatie (*inbound-reverse hybrid*; transparant vanuit de bronstaat en niet-transparant vanuit Nederland als woonstaat) zou Nederland als woonstaat voor de vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting de classificatie van de bronstaat moeten volgen. Hierbij merkt de spreker op dat hiermee gealludeerd wordt op de oplossing in par. 32.3 van het commentaar bij art. 23 OESO-modelverdrag, maar bij die paragraaf heeft Nederland een voorbehoud gemaakt.<sup>48</sup>

#### 5.6 EU

Omwille van de tijd staat Pötgens korter stil bij de EU-rechtelijke aspecten. Wel merkt hij op dat hij het eens is met de auteurs van het rapport dat de EU-aanpak van *mismatches* vooral gericht lijkt te zijn op dubbele niet-heffing en dubbele heffing het kind van de rekening is.

---

<sup>46</sup> E.J. Spoelder, S. Sari en M.C. Rasenberg, “Hybride knelpunten in ATAD2 en Wet Bronbelasting 2021”, WFR 2020/106.

<sup>47</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, par. 3.3.1.

<sup>48</sup> Par. 80 van het commentaar bij art. 23 OESO-modelverdrag.

## 5.7 *Symmetrical approach*

Alle regelingen in belastingverdragen en EU-richtlijn zijn fantoombestrijding van het *mismatch*-probleem en daarom is het goed dat de commissie met een fundamentele oplossing is gekomen. De *symmetrical approach* lost inderdaad alle problemen op. Maar, vraagt Pötgens zich af, zijn wij als Nederland niet “gekke Gerrit” als we dit systeem eenzijdige invoeren? De spreker zou liever zien dat het idee van Fibbe gevolgd wordt: leg de *symmetrical approach* EU-breed op door middel van een richtlijn. Dan is er een consistente oplossing binnen de EU, aldus Pötgens.

## 6. *Repliek commissie*

### 6.1 *Doornebal*

Doornebal bedankt alle sprekers voor hun waardering voor het rapport. In reactie op Boer meent Doornebal dat het nieuwe systeem weldegelijk de moeite waard is. In de eerste plaats omdat het nieuwe systeem leidt tot meer rechtsvormneutraliteit en omdat de eenvoud van het systeem toeneemt.

De rechtsvormneutraliteit blijkt uit het grote aantal overeenkomsten tussen de belastingheffing van de personenvennootschap in het nieuwe systeem en de huidige belastingheffing van kapitaalvennootschappen. De spreker noemt in dat kader de winstfaciliteiten, het ontbreken van ondernemersfaciliteiten, één objectieve onderneming en de nagenoeg gelijke tarieven voor uitgekeerde en niet-uitgekeerde winst. De verschillen die resteren zijn de transparantie, het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen, de belastingplichtige en de verliesverrekening. Per saldo is er volgens de commissie een toename van rechtsvormneutraliteit.

Voor wat betreft de eenvoud merkt Doornebal op dat de ondernemersfaciliteiten en het ondernemersbegrip vervallen, dat de winstfaciliteiten worden toegepast op vennootschapsniveau en dat de overgang tussen eenmanszaak, personen- en besloten vennootschap eenvoudiger wordt. Verder zullen wijzigingen in het vennotenbestand in beginsel niet leiden tot heffing omdat toe- en afname van het vermogen van de objectieve onderneming centraal staat bij de winstbepaling. Ten slotte merkt de spreker op dat de zzp-problematiek grotendeels verdwijnt, omdat het verschil in belastingdruk tussen ondernemers en niet-ondernemers wordt verkleind. Doornebal geeft toe dat de verliesverrekening er niet makkelijker op wordt, omdat er gecorrigeerd moet worden voor het tariefverschil tussen winst en niet-winst inkomen. Daarnaast is er inderdaad een regeling nodig voor personenvennootschappen die vergelijkbaar is met de deelnemingsvrijstelling. Maar ook hier ziet de spreker per saldo winst voor de eenvoud.

Met betrekking tot de vragen over de toepassing van het nieuwe systeem op resultaat uit overige werkzaamheden merkt de spreker op dat dit niet is opgenomen in het rapport, maar dat de commissie de voorgestelde regeling inderdaad in die richting zou willen doortrekken. Uitstel van winstneming ligt bij doortrekken van de regeling naar resultaat uit overige werkzaamheden op de loer, maar daar merkt de spreker bij op dat een lager tarief gerechtvaardigd is voor resultaat dat nog niet is geconsumeerd door de belastingplichtige. Bovendien gaat er volgens de spreker een disciplinerende werking uit van de jurisprudentie over vermogensetikettering: structureel overtollige middelen mogen niet tot het ondernemingsvermogen blijven behoren.

Ten slotte merkt Doornebal op dat inbreng alleen leidt tot afrekening als de inbreng geschiedt tegen de waarde in het economische verkeer. De commissie heeft niet gekozen voor een doorschuiffaciliteit, omdat daardoor de vennootschappelijke en fiscale balans gelijk blijven.

### 6.2 Van Kempen

Van Kempen begint haar verhaal met de opmerking dat zij en Doornebal eigenlijk veel eerder tot samenwerking hadden moeten komen en is blij met het resultaat van de samenwerking.

De vraag van Boer of het ondernemersbegrip van art. 3.4 Wet IB 2001 wel kan vervallen, beantwoordt Van Kempen bevestigend. Afbakening ten opzichte van de loonsfeer en bijvoorbeeld box 3 geschiedt volgens haar niet aan de hand van het ondernemersbegrip, maar het ondernemingsbegrip van art. 3.2 Wet IB 2001. Als het ondernemingspoortje van art. 3.2 Wet IB 2001 is gepasseerd, is afbakening van het ondernemersbegrip niet meer nodig in het nieuwe systeem, omdat er geen ondernemingsfaciliteiten meer zijn.

De spreker is het met Boer eens dat art. 3.5 Wet IB 2001 sowieso kan komen te vervallen en dat is dus geen voordeel van het gepresenteerde systeem. Art. 3.5 moet naar haar mening per direct geschrapt worden uit de Wet IB 2001.

Voor wat betreft de vragen over de mogelijkheid tot winstuitstel sluit Van Kempen zich aan bij het antwoord van Doornebal. Zij voegt daaraan toe dat we niet bang moeten zijn voor vergelijkbare winstuitstelproblemen als die zich voordoen bij box 2. De vermogensetiketteringsregels staan niet toe dat er te veel reserve wordt aangehouden. Het nieuwe systeem staat dus niet toe dat een ondernemer geld leent van de personenvennootschap om daar vervolgens mee te beleggen in box 3 of om daar een eigen woning mee te kopen.

In het verlengde daarvan reageert Van Kempen op de vraag van Van den Kerkhof of tariefarbitrage mogelijk is. Zij meent van niet, omdat in de eerste fase (belasting van winst bij de objectieve onderneming) geen reserves gevormd kunnen worden en in het tarief van de eerste fase de progressiviteit is ingebouwd.

### 6.3 Tuk

Vanwege het ontbreken van een gedegen grondslag is er in art. 2 lid 1 Wet VpB 1969 een *ad hoc* lijst ontstaan van lichamen die wel en niet belastingplichtig zijn, aldus Tuk. En de *ad hoc* lijst van art. 3 lid 1 Wet VpB 1969 is weer een andere. Dit is het systeem waar we het al 50 jaar mee doen, maar desalniettemin komt de commissie met een aantal aanbevelingen.

Het toestemmingsvereiste loopt volgens de spreker als rode draad door de internationale classificatieverschillen. Daarom heeft de commissie zich de onderzoeksvraag gesteld wat er zou gebeuren als dit vereiste wordt afgeschaft. Met andere woorden: wat gebeurt er als de open-cv wordt afgeschaft. Verder is onderzocht wat er gebeurt als de personenvennootschappen als gevolg van het nieuwe wetsvoorstel rechtspersoonlijkheid krijgen. Ten slotte is ook nog gekeken naar de vragen A en B in het kwalificatiebesluit en dan in het bijzonder in het licht van het wetsvoorstel voor titel 7.13 BW.

Naar aanleiding van deze vragen is de commissie, zo bespreekt Tuk, gekomen tot de aanbeveling om de *ad hoc*-lijsten te laten bestaan, maar het kwalificatiebeleid te verduidelijken. Met dat laatste wordt bedoeld dat de methode van rechtsvormvergelijking



voorop moet worden gezet in het kwalificatiebeleid. Voor gevallen die niet met de rechtsvormvergelijking gekwalificeerd kunnen worden, zoals de LLP, wordt de *symmetrical approach* voorgesteld. Dan resteert de situatie dat een niet-vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm in Nederland is gevestigd. Voor die gevallen beveelt de commissie aan om ze altijd als belastingplichtig (niet-transparant) te beschouwen, aldus Tuk.

#### 6.4 Fibbe

Bij monde van Fibbe sluiten de auteurs van het internationale hoofdstuk zich aan bij de opmerkingen van Pötgens. Het enige punt dat de spreker uitlicht is de opmerking van Pötgens dat een EU-richtlijn voor de *symmetrical approach* beter is dan eenzijdige invoering door Nederland. Fibbe meent dat alle voordelen die in het rapport zijn omschreven in stand blijven als Nederland het voorgestelde systeem eenzijdig invoert, maar EU-brede invoering zou natuurlijk nog beter zijn. Dit laatste lijkt voor nu echter een utopie volgens Fibbe. De winst van dit rapport is dat Nederland niet hoeft te wachten op een EU- of OESO-brede invoering, maar al eenzijdig aan de slag kan.

#### 6. Discussie

Vanuit de zaal komt de vraag of de flexibiliteit van de personenvennootschappen teloor gaat door het nieuwe wetsvoorstel voor titel 7.13 BW en of het alternatieve box 1-systeem de moeite waard is? Worden de ogen niet gesloten voor de nadelen zoals het importeren van box 2- en gebruikelijk loon-discussies naar box 1?

Voorzitter Essers vraagt de commissie nog waarom zij niet zijn overgegaan tot een ‘echte’ ondernemingswinstbelasting? Als dit systeem is bedoeld als tussenstap is hij bang dat door deze tussenstap de ondernemingswinstbelasting er misschien nooit meer zal komen.

Van Kempen reageert op de eerste vraag en merkt op dat de gebruikelijk loon problematiek niet speelt in het nieuwe systeem. Toerekening van inkomen aan de inbreng in de onderneming of aan arbeid is namelijk niet relevant in het nieuwe stelsel. En op de vraag van Essers reageert zij met de opmerking dat zij en Doornebal voorstander zijn van de ondernemingswinstbelasting, maar daar zijn ondertussen vele boeken over geschreven zonder resultaat. Bovendien zijn Van Kempen en Doornebal zo enthousiast geworden over dit alternatieve systeem dat zij zich afvragen of een ondernemingswinstbelasting nog nodig is.

Doornebal, in aansluiting op de reactie van Van Kempen, merkt op dat de Wet VpB 1969 van toepassing is op zowel de bv'tjes met €25.000 winst als de grote internationale concerns. Het overgrote deel van de Wet VpB 1969 is echter louter gericht op oneigenlijk handelen van de laatstgenoemde categorie. Daarom stelt hij voor een vpb-light te introduceren voor kleine of nationale bv's.

De commissievoorzitter Stevens vraagt zich af of het gepresenteerde systeem ook niet beter geïncorporeerd kan worden in de vennootschapsbelasting. Hier reageert voorzitter Essers op door het vermoeden uit te spreken dat daarmee heel veel problemen opgelost zouden kunnen worden. Zo zijn (arbeids)contracten tussen de ondernemer en zijn onderneming fiscaal niet meer relevant in het systeem van Doornebal en Van Kempen en dat zou ook een uitkomst

kunnen zijn voor de problemen tussen de dga en zijn bv die bijvoorbeeld worden bestreden door het Wetsvoorstel excessief lenen bij de eigen vennootschap<sup>49</sup>.

Ten slotte komt er nog een observatie via het online platform binnen over de Wet bronbelasting 2021 van de heer Nickel. Stel dat een Amerikaanse LLC rente ontvangt van een Nederlandse vennootschap en die LLC een 100%-dochter is van een andere Amerikaanse LLC, waarbij vanuit US optiek beide LLC's als fiscaal transparant worden beschouwd; dan moet volgens de vragensteller op basis van de wet bronbelasting ingehouden worden terwijl de rente volledig in de heffing wordt betrokken in Amerika. Fibbe deelt de observaties en wijst erop dat juist een dergelijke casus de noodzaak illustreert tot invoering van het systeem dat de commissie voorstelt.

### *7. Afsluiting*

De voorzitter feliciteert de commissie met het mooie rapport, bedankt de sprekers en vraagt alle deelnemers van de bijeenkomst om aandacht te vragen voor de voorstellen in het rapport. Hoewel de vereniging zich uiteraard in beginsel richt op wetenschap, verdient dit voorstel alle reclame want het is volgens de voorzitter een duidelijke stap voorwaarts.

---

<sup>49</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 496.