

Vergaderjaar 2006–2007

31 065

Aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek)

Nr. 5

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 2 februari 2007 en het nader rapport d.d. 30 mei 2007, aangeboden aan de Koningin door de minister van Justitie. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 21 november 2006, no. 06.004195, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Justitie, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek), met memorie van toelichting.

Het voorstel regelt de invoering van titel 7.13 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Wat de fiscale aspecten betreft, is daarbij uitgangspunt de fiscale transparantie voor personenvennootschappen te handhaven. De Raad van State staat stil bij het feit dat met de invoering van titel 7.13 BW fiscale motieven in de praktijk een belangrijke rol zullen gaan spelen bij de rechtsvormkeuze. Daarbij maakt hij een aantal opmerkingen over onder meer de gevolgen voor de kwalificatie van de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid (OVR) in internationale verhoudingen en de reikwijdte van het voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting bij een OVR voorgestelde «negeren van rechtspersoonlijkheid».

Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 21 november 2006, nr. 06.004195, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 7 februari 2007, nr. W03.06.0492/l, bied ik U hierbij aan.

De Raad heeft in zijn advies op de vaststelling van titel 7.13 BW bijzondere aandacht gevraagd voor de fiscale motieven die in de praktijk een belangrijke rol kunnen spelen bij de rechtsvormkeuze. Naar aanleiding daarvan is in de toelichting duidelijkheid geboden over de fiscale gevolgen van de vaststelling van titel 7.13 door op te nemen dat het uitgangspunt is de transparantie voor personenvennootschappen voor wat betreft de inkomsten- en vennootschapsbelasting te handhaven. Daarmee is echter niet gezegd dat fiscale motieven een belangrijke rol zullen gaan spelen bij de rechtsvormkeuze. De opmerkingen van de Raad hebben aanleiding gegeven om de toelichting op het onderhavige voorstel uit te breiden.

1. Fiscale aspecten

1.1. Belastingheffing van ondernemingen

De Raad merkt op dat de invoering van een nieuwe rechtsvorm waarin een onderneming gedreven kan worden, niet los kan worden gezien van de wijze waarop deze rechtsvorm in de belastingwetgeving zal worden ingepast. Bij deze inpassing kan niet worden volstaan met een regeling:

- a) waarvan de strekking enkel is de beoogde effecten van de civielrechtelijke regeling niet te doorkruisen¹ en
- b) die dwingt tot een kunstgreep, het «negeren van de rechtspersoonlijkheid» van de OVR.

Opnieuw zal dienen te worden gezien welke criteria bepalend zijn voor de heffing van de inkomstenbelasting dan wel de vennootschapsbelasting, in het bijzonder nu de betekenis van een afzonderlijk uitdelingsbesluit om het ondernemingsresultaat te doen toekomen aan de participanten als (cruciaal) criterium aanmerkelijk is afgenomen.

In dit verband wijst de Raad erop dat bij de Raad het voorstel van wet ter vereenvoudiging en flexibilisering van het besloten vennootschapsrecht (bv-recht) voor advisering aanhangig is gemaakt. Uit het voorstel blijkt dat de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BV) een aantal institutionele kenmerken zal verliezen en daardoor in sommige opzichten elementen van titel 7.13 zal overnemen. De flexibilisering van het bv-recht enerzijds en de introductie van de OVR anderzijds, doen de BV en de personenvennootschap naar elkaar toegroeien. Deze ontwikkelingen dwingen ertoe te bezien of het fiscale ondernemingsrecht niet meer ten principale herzien moet worden, waarbij de rechtsvorm van de onderneming niet meer bepalend is voor de heffing van de inkomstenbelasting (indien de resultaten worden toegerekend aan de ondernemer als natuurlijk persoon) dan wel de vennootschapsbelastingheffing (indien de resultaten worden toegerekend aan de ondernemer als rechtspersoon), maar de resultaten van de onderneming zelfstandig aan een heffing worden onderworpen.

De Raad mist in de toelichting de zelfstandige beoordeling van de wijze waarop deze rechtsvorm in de belastingwetgeving dient te worden ingepast. Dit gemis wordt versterkt nu bij de invoering van de zogenoemde MKB-winstvrijstelling in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Werken aan Winst uitdrukkelijk is stilgestaan bij een mogelijke invoering van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting².

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen, en het voorstel zonedig aan te passen.

1.2. OVR in internationale verhoudingen

De Raad merkt op dat in de toelichting geen aandacht wordt gegeven aan de OVR in internationale verhoudingen. Overeenkomstig getoetst aan de criteria, die zijn opgenomen in het besluit van 18 september 1997, BNB 1998/15, is de OVR een hybride rechtsvorm. In dit besluit wordt ten aanzien van buitenlandse samenwerkingsverbanden (swv) onder meer gesteld, dat de toetsing of een Nederlandse participant rechtstreeks inkomsten dan wel inkomsten uit aandelen geniet uit een swv, plaatsvindt aan de hand van de volgende criteria:

1. is er een uitdelingsbesluit noodzakelijk om de resultaten van het swv bij de participanten te doen komen;
2. zijn de participanten beperkt (dat wil zeggen tot hun kapitaaldeelname) aansprakelijk voor de schulden van het swv;
3. heeft het swv de eigendom van de vermogensbestanddelen waarmee de activiteiten van het swv worden uitgeoefend;
4. zijn de participaties vrij verhandelbaar, hetgeen inhoudt dat voor overdracht van een participatie niet de toestemming van alle andere participanten nodig is;
5. heeft het swv een in aandelen verdeeld kapitaal;
6. is het swv zelfstandig aan winstbelasting onderworpen.

Indien het antwoord op alle hiervoor vermelde criteria bevestigend luidt, is sprake van inkomsten uit aandelen die niet rechtstreeks door de participanten worden genoten. In veel gevallen voldoet het buitenlandse swv echter niet aan alle hiervoor genoemde criteria. Zo'n samenwerkingsverband wordt aangeduid als hybride.

¹ Memorie van toelichting, hoofdstuk 4 Ministerie van Financiën, Algemeen – Fiscale Aspecten, eerste alinea.

² Verslag, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 6, blz. 8.

De invoering van een nieuwe hybride rechtsvorm kan fiscale kwalificatieproblemen opleveren nu in de voorgestelde artikelen 1.10 Wet IB 2001 en 1a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) is bepaald dat buitenlandse rechtsvormen gelijkgesteld worden met die rechtsvorm. In het besluit van 18 september 1997, BNB 1998/15, is onder meer gesteld dat voor de nationaalrechtelijke kwalificatie van de inkomens uit een hybride samenwerkingsverband de juridische eigendomsverhoudingen doorslaggevend zijn; het is mogelijk dat de hoofdregel (de juridische eigendomsverhoudingen zijn doorslaggevend voor de kwalificatievraag) door contractuele, statutaire of wettelijke regelingen wordt doorbroken.

Het is denkbaar dat een onderneming die juridisch eigendom is van een lichaam, feitelijk voor rekening en risico van een ander wordt gedreven. De resultaten van de onderneming komen dan rechtstreeks toe aan de achterliggende gerechtigden. Voor de vraag of de participanten rechtstreeks delen in de resultaten van het lichaam is het uitdelingsbesluit, in combinatie met de hoofdelijke aansprakelijkheid, essentieel. Als de resultaten zonder een daartoe te nemen uitdelingsbesluit op grond van contractuele, statutaire of wettelijke bepalingen, direct bij de participanten komen, delen de participanten rechtstreeks in de resultaten.

De met de OVR gelijkgestelde buitenlandse rechtsvormen behoeven in dit verband nadere duiding.

De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan de gevolgen van de invoering van de OVR in buitenlandse verhoudingen. Daarbij verdient het aanbeveling nader uiteen te zetten welke buitenlandse rechtsvormen van in ieder geval de lidstaten van de Europese Unie en de Verenigde Staten van Amerika gelijkgesteld worden met de OVR, alsmede of en in hoeverre het besluit van 18 september 1997, BNB 1998/15, heroverwogen wordt. Tevens dient te worden uiteengezet of en in hoeverre de invoering van de OVR bij de uitvoering van de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen kwalificatieproblemen geeft in de verdragstaat.

1.3. Negeren van rechtspersoonlijkheid

Beoogd wordt de fiscale transparantie met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting voor personenvennootschappen te handhaven, ongeacht of zij rechtspersoonlijkheid bezitten (artikelen 1.10 Wet IB 2001 en 1a Wet Vpb 1969). Voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen wordt bij een OVR de rechtspersoonlijkheid genegeerd.

In het voorstel is het «negeren van rechtspersoonlijkheid» niet nader omschreven. Dit roept de vraag op naar de reikwijdte van de bepalingen. Onduidelijk is bijvoorbeeld of wordt beoogd dat een vennoot, ook als het gaat om een OVR, voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 geacht wordt rechtstreeks een aandeel in de vennootschappelijke gemeenschap te hebben en dat goederen die bij de oprichting zijn ingebracht, worden geacht in mede-eigendom aan de gezamenlijke vennoten toe te behoren, zoals het geval is bij een openbare vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid (OV). In de toelichting is niet uiteengezet welke gevolgen het negeren van rechtspersoonlijkheid heeft voor de toepassing van andere bepalingen van de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969, die zelf niet worden gewijzigd en waarbij het verschil maakt of een transactie ziet op een vermogensbestanddeel dan wel een gerechtigdheid in een entiteit. In dit kader is in de literatuur reeds de terbeschikkingsstellingsregeling (artikel 3.91 Wet IB 2001) genoemd. Indien een ondernemer een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan een vennootschap waarvan zijn echtgenote waarmee hij buiten elke gemeenschap van goederen is gehuwd, de andere vennoot is, kan de toepassing van artikel 3.91 Wet IB 2001 verschillen. Indien sprake is van een OV wordt voor de toepassing van artikel 3.91, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 slechts het met het aandeel van de echtgenote evenredige deel van het vermogensbestanddeel fictief als ondernemingsvermogen aangemerkt. Dit deel wordt in de heffing van box 1 betrokken. Nu het begrip «negeren van rechtspersoonlijkheid» niet nader is omschreven, bestaat voor de OVR twijfel of deze terbeschikkingstelling onder artikel 3.91, eerste lid, onderdeel a, dan wel onderdeel b, Wet IB 2001 valt. In het laatste geval zou het gehele vermogensbestanddeel fictief moeten worden aangemerkt als ondernemingsvermogen.

De Raad adviseert in de toelichting het begrip «negeren van rechtspersoonlijkheid» nader te omschrijven, alsmede de bepalingen van de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 te vermelden waarvoor het verschil maakt of een transactie ziet op een vermogensbestanddeel dan wel op een gerechtigdheid in een entiteit, en de gevolgen van het «negeren van rechtspersoonlijkheid» voor de toepassing van die bepalingen uiteen te zetten.

1.4. Staken van de onderneming

Op grond van het voorgestelde artikel 7:821, tweede lid, BW zal de vennootschap in geval van uittreden van een vennoot gehouden zijn ten behoeve van de uitgetreden vennoot een bedrag te betalen dat gelijk is aan de waarde van zijn economische deelgerechtigdheid in het vermogen van de vennootschap. De omstandigheid dat bij uittreden een geldelijke tegenprestatie aan de uittredende vennoot moet worden voldaan, doet twijfel rijzen of het – in de praktijk niet ongebruikelijke – uittreden onder beding van een winstrecht op grond van deze bepaling nog mogelijk is. Indien dit niet meer het geval is, zal het uittreden onder beding van een winstrecht moeten worden aangemerkt als het uittreden onder beding van een geldelijke tegenprestatie en het gelijktijdig aankopen van een winstrecht, waarbij de geldelijke tegenprestatie wordt gecompenseerd met de aankoopssom van het winstrecht. Fiscaal betekent dit dat zonder uitdrukkelijke andersluidende bepaling in deze gevallen, geen sprake meer is van voortgezet ondernemerschap, en dat direct moet worden afgerekend over het verschil tussen de geldelijke tegenprestatie en de boekwaarde van het fiscale vermogen. De waarde van het gelijktijdig bedongen winstrecht wordt vervolgens als gevolg van de sfeerovergang in box 3 in de inkomstenbelastingheffing betrokken. Uitstel van winstneming tot het moment dat de winstuitkeringen de boekwaarde van het fiscale vermogen te boven gaan, en handhaving van inkomstenbelastingheffing over de uitkeringen in box 3, zijn dan niet meer mogelijk.

De Raad adviseert het voorstel zodanig aan te vullen dat uittreden tegen een winstrecht en andere vormen van voortgezet ondernemerschap mogelijk blijven.

1.5. Overlijden vennoot

Op grond van artikel 7:818, eerste lid, aanhef en onderdeel b, BW, dat is voorgesteld in het bij de Eerste Kamer aanhangige wetsvoorstel tot vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek¹, wordt de vennootschap onder meer alleen ontbonden ten aanzien van de vennoot die overlijdt. Artikel 7:821, eerste lid, BW (voorgesteld in hetzelfde wetsvoorstel) bepaalt voorts dat, indien een vennootschap die geen rechtspersoon is, alleen wordt ontbonden ten aanzien van een vennoot die uittreedt en de vennootschap wordt voortgezet door de overblijvende vennoten, het aandeel van de uittredende vennoot in de vennootschappelijke gemeenschap wordt toegevoegd aan de overblijvende vennoten. De omstandigheid dat het aandeel in de vennootschappelijke gemeenschap na het overlijden van een vennoot van rechtswege verblijft aan de voortzettende vennoten, roept, gelet op het arrest van de Hoge Raad van 7 maart 1973, BNB 1974/53, de vraag op of artikel 3.58 Wet IB 2001 toepassing kan vinden. Dit artikel bepaalt dat bij het staken van een onderneming door het overlijden van de belastingplichtige, het vermogen van de onderneming geacht wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip te zijn overgedragen aan degene aan wie het krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt. Toepassing van artikel 3.58 Wet IB 2001 is van belang voor de uitstelregeling van artikel 25, zeventiende lid, van de Invorderingswet 1990.

De Raad adviseert hierover in de toelichting duidelijkheid te verschaffen en zo nodig het voorstel zo aan te passen dat de toepassing van de uitstelregeling wordt verzekerd.

1. Fiscale aspecten

1.1. Belastingheffing van ondernemingen

De voorstellen tot flexibilisering van het BV-recht enerzijds en de invoering van de OVR anderzijds dwingen er in de ogen van de Raad toe te bezien of het fiscale ondernemingsrecht niet meer ten principale herzien moet worden in de richting van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting. Aan het advies van de Raad om de memorie van toelichting op dit punt aan te vullen, is

¹ Gewijzigd voorstel van wet, Kamerstukken I 2004/05, 28 746, A.

gehoor gegeven. Daarbij is aangegeven dat ook bij realisatie van die voorstellen er nog wezenlijke verschillen zullen bestaan tussen een OVR en een BV. Zo zullen de OVR en de CVR weliswaar rechtspersoonlijkheid kennen waardoor de goederenrechtelijke aspecten van de samenwerking worden vereenvoudigd (zie de nota naar aanleiding van het verslag inzake vaststelling titel 7.13, Kamerstukken II, 2003/04, 28 746, nr. 5, p. 3), maar anders dan bij de BV blijven de verhoudingen tussen de vennoten overigens volledig beheerst door het vennootschapscontract. De rechtspersoonlijkheid heeft in zoverre een heel ander karakter dan die van de BV (en NV). Bij een openbare vennootschap al dan niet met rechtspersoonlijkheid, blijft het belangrijke kenmerk van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vennoten overeind. De rechtsvorm van de BV daarentegen wordt, evenals de NV, gekenmerkt door een beperkte aansprakelijkheid van de aandeelhouders. Aandeelhouders lopen slechts risico tot het bedrag van hun inbreng. De voorstellen tot flexibilisering van het BV-recht brengen hierin geen wijziging.

Een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting waarover de Raad spreekt, zou een majeure structuurwijziging inhouden met vergaande consequenties. In de nota Belastingen in de 21e eeuw een verkenning (1997/98, 25 810, nr. 2, blz. 187–188) en onlangs nog in de nota van 29 april 2005 inzake «Werken aan winst – Naar een laag tarief en een brede grondslag» (2004/05, 30 107, nr. 2, blz. 20) is aan dit onderwerp aandacht besteed. Een van de aspecten die daarbij speelt is de vraag hoe moet worden omgegaan met de bestaande ondernemersfaciliteiten voor IB-ondernemers. Indien deze zouden vervallen, worden kleine ondernemingen met een aanzienlijke lastenverzwaring geconfronteerd. En indien deze faciliteiten zouden worden uitgebreid tot bij voorbeeld aanmerkelijk-belang-aandeelhouders, resulteert dat in een substantiële budgettaire derving. Een ander aspect vormen de internationale repercussies. Daar komt bij dat in de huidige situatie er een grote mate van flexibiliteit bestaat. Zo kan de overgang van de IB-sfeer naar de Vpb-sfeer en vice versa fiscaal geruisloos verlopen. Omdat de keuze voor een OVR of CVR in plaats van voor een OV of CV geen consequenties heeft voor de fiscale behandeling van de winst, werpt de invoering van de OVR en de CVR geen nieuw licht op de discussie over de wenselijkheid van een rechtsvormneutrale winstbelasting.

1.2. OVR in internationale verhoudingen

De Raad merkt op dat de invoering van de OVR fiscale kwalificatieproblemen kan opleveren nu in de voorgestelde artikelen 1.10 Wet IB 2001 en 1a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) is bepaald dat met de OVR vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen gelijkgesteld worden met die rechtsvorm. De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan de gevolgen van de invoering van de OVR in buitenlandse verhoudingen, met name welke buitenlandse rechtsvormen van in ieder geval de lidstaten van de Europese Unie en de Verenigde Staten van Amerika gelijkgesteld worden met de OVR. Tevens dient te worden uiteengezet of en in hoeverre de invoering van de OVR bij de uitvoering van de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen kwalificatieproblemen geeft in de verdragstaat.

Het besluit van 18 december 2004, nr. CPP 2004/2730M, onder meer gepubliceerd in BNB 2005/88, bevat criteria voor het antwoord op de vraag hoe een buitenlands samenwerkingsverband fiscaal dient te worden gekwalificeerd. Dit besluit vormt de opvolger van het besluit van 18 september 1997, nr. DGO 97/417 (BNB 1998/15). Kwalificeert een buitenlands samenwerkingsverband volgens de criteria van het besluit BNB 2005/88 als fiscaal transparant lichaam, dan betekent dit dat de resultaten van dat samenwerkingsverband aan de participanten daarin worden toegerekend. Is sprake van een niet-transparant lichaam, dan vindt er geen toerekening plaats en worden de resultaten van het lichaam genoten door het lichaam als zodanig.

Voor de kwalificatiewijze is van belang of het samenwerkingsverband juridisch eigendom kan hebben, hoe de aansprakelijkheid van de participanten geregeld is, of het samenwerkingsverband een in aandelen verdeeld kapitaal heeft en of de participaties vrij overdraagbaar zijn. Met de OV vergelijkbare buitenlandse samenwerkingsverbanden kwalificeren volgens de criteria van het besluit fiscaal als transparante lichamen. Aangezien het in binnenlandse verhoudingen voor de fiscale behandeling van een openbare vennootschap geen verschil maakt of de vennootschap voor rechtspersoonlijkheid heeft gekozen, leidt de mogelijkheid van toekenning van rechtspersoonlijkheid aan een OV

niet tot een verandering van de fiscale kwalificatie van met de OVR vergelijkbare buitenlandse samenwerkingsverbanden. Voorbeelden van buitenlandse samenwerkingsverbanden die fiscaal als transparante lichamen kwalificeren, zijn de Burgerlijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid (België) en de Société Civile SC (Frankrijk). Voorbeelden van buitenlandse samenwerkingsverbanden die de juridische eigendom van de vermogensbestanddelen hebben en fiscaal als transparante lichamen kwalificeren, zijn de Vennootschap onder Firma VOF/SNC (België) en de Handelsbolaget (Zweden). Een OVR en de daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen zijn voor de toepassing van de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting fiscaal transparante lichamen. Het is mogelijk dat andere landen een met een OVR vergelijkbaar samenwerkingsverband voor de toepassing van hun fiscale wetgeving anders kwalificeren. De wetgeving van de Verenigde Staten van Amerika biedt bijvoorbeeld de mogelijkheid om ten aanzien van Amerikaanse en buitenlandse rechtsvormen, behoudens de per se corporations zoals de naamloze vennootschap, zelf een keuze uit te brengen of deze als fiscaal transparant dan wel als een belastingplichtig subject zijn te beschouwen. Tot op heden zijn landen onderling geen afspraken aangegaan ter voorkoming van verschillen in fiscale kwalificatie van elkaars rechtsvormen. Daardoor kunnen kwalificatieverschillen optreden. Dit is inherent aan de bevoegdheid van staten om eigen en buitenlandse samenwerkingsverbanden voor fiscale doeleinden zelfstandig te kwalificeren. De op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen kunnen slechts tot op zekere hoogte de problemen, dubbele belasting en dubbele vrijstelling, rondom de verschillen in kwalificatie wegnemen. De op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen voorzien primair in maatregelen gericht op de juridische dubbele belasting. Slechts ten dele wordt voorzien in maatregelen ter voorkoming van economisch dubbele belasting.

Kwalificeert een andere staat waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten een OVR voor de eigen belastingheffing als een zelfstandig belastingplichtig lichaam, dan kan dat tot gevolg hebben dat ter zake van de door de OVR uit die staat verkregen inkomsten de verdragsvoordelen niet kunnen worden ingeroepen. Een OVR is namelijk geen inwoner van Nederland voor de toepassing van de Nederlandse belastingverdragen. Een bepaling zoals overeengekomen met België in punt 2 van het protocol I behorende bij het verdrag met België, met de Verenigde Staten van Amerika in art. 24, vierde lid, van het onderlinge verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten en in recente verdragen met een aantal andere landen kan in dergelijke gevallen soelaas bieden. De strekking van deze bepalingen is dat de OVR in het andere land als belastingplichtige aldaar namens zijn vennoten de voordelen van het verdrag kan invoeren voor een genoten inkomensbestanddeel voor zover diens vennoten daarvoor in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken. Voorts zijn andere staten wellicht bereid onder de bestaande OESO-conforme belastingverdragen de voordelen daarvan toe te kennen met verwijzing naar de uitwerking door de OESO van het vierde voorbeeld zoals opgenomen in het OESO Partnership rapport van 1999 (§ 59 t/m 62).

1.3. Negeren van rechtspersoonlijkheid

Voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen wordt bij een OVR en een CVR de rechtspersoonlijkheid genegeerd. Aan het advies van de Raad het begrip «negeren van rechtspersoonlijkheid» nader te omschrijven in de toelichting is gevolg gegeven. Tevens is, vanwege artikel 7: 804 BW, dat bij het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld, de wettekst anders geformuleerd en op een andere plaats in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 opgenomen.

Met betrekking tot de door de Raad genoemde terbeschikkingstellingsregeling (artikel 3.91 Wet IB 2001) kan het volgende voorbeeld de toepassing daarvan verduidelijken.

Stel een echtpaar dat buiten gemeenschap van goederen is gehuwd, gaan samen een man-vrouw-vennootschap aan met een winstaandeel voor de man van 60% en van 40% voor de vrouw. De man heeft een vermogensbestanddeel dat op zijn naam staat, dat wordt gebruikt in de vennootschap en dat door hem niet tot zijn ondernemingsvermogen is gerekend waarbij hij binnen de grenzen van de redelijkheid is gebleven.

In een dergelijke situatie is de uitwerking als volgt. Voor het gedeelte waarvoor de man het vermogensbestanddeel in zijn «eigen» onderneming gebruikt (60%) etiketteert hij het vermogensbestanddeel als privévermogen, oftewel het wordt belast in box 3. Hiertegenover staat een aftrekbeperking in de winsfeer (artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c, onder 1o Wet IB 2001). Het andere deel (40%) dat wordt gebruikt in de onderneming van zijn vrouw, behoort bij de man niet tot box 3, doch valt onder de terbeschikkingstellingregeling, en wel op grond van artikel 3.91, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001. In de literatuur is terecht opgemerkt dat aan onderdeel b van genoemde bepaling niet meer wordt toegekomen, nu onderdeel a reeds toepassing vindt. Dit wordt niet anders ingeval het samenwerkingsverband tussen de man en zijn vrouw een OVR zou zijn.

1.4. Staken van de onderneming

Op grond van het voorgestelde artikel 7:821, tweede lid, BW zal de vennootschap in geval van uittreden van een vennoot gehouden zijn ten behoeve van de uitgetreden vennoot een bedrag te betalen dat gelijk is aan de waarde van zijn economische deelgerechtigdheid in het vermogen van de vennootschap. De Raad voert aan dat dit twijfel doet rijzen of uittreden tegen een winstrecht nog mogelijk is. De Raad adviseert het voorstel zodanig aan te vullen dat uittreden tegen een winstrecht en andere vormen van voortgezet ondernemerschap mogelijk blijven.

Tijdens de parlementaire behandeling in de Eerste Kamer van het wetsvoorstel tot vaststelling van titel 7.13 BW is de vraag of uittreden tegen een winstrecht nog mogelijk is, eveneens aan de orde geweest. Deze vraag is bevestigend beantwoord. Teneinde dit buiten twijfel te stellen, is een wijziging aangekondigd (Kamerstukken I 2005/06, 28 746, C, blz. 5). Deze wijziging is opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel (artikel 7: 821, tweede lid, tweede volzin, wordt vervangen). Derhalve kan ook onder komend recht een winstrecht worden overeengekomen in plaats van een bedrag in geld. Fiscaal betekent dit dat nog steeds sprake kan zijn van voortgezet ondernemerschap. Gelet op het voorgaande is een aanvulling van het wetsvoorstel niet nodig.

1.5. Overlijden vennoot

De omstandigheid dat het aandeel in de vennootschappelijke gemeenschap na het overlijden van een vennoot ingevolge artikel 7:821, eerste lid, BW wordt toebedeeld aan de overblijvende vennoten, roept, gelet op het arrest HR 7 maart 1973, nr. 16 953, BNB 1974/53, bij de Raad de vraag op of artikel 3.58 Wet IB 2001 en de uitstelregeling van artikel 25, zeventiende lid, van de Invorderingswet 1990 wel toepassing kunnen vinden.

Naar aanleiding van deze vraag wordt het volgende opgemerkt. Op grond van artikel 3.58 Wet IB 2001 wordt bij het staken van een onderneming door het overlijden van de ondernemer of de medegerechtigde het vermogen van de onderneming geacht op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip te zijn overgedragen aan de degenen aan wie het krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt (tegen de waarde in het economische verkeer). Naar huidig recht – sinds wijziging van het BW in 1992 – is bij uittreding uit een vennootschap onder firma door bijvoorbeeld overlijden, een levering vereist voor de overgang van het aandeel van de ene vennoot op de overblijvende vennoten ook ingeval een zogenoemd verblijvingsbeding in de vennootschapsakte is opgenomen. In beginsel kan bij overlijden artikel 3.58 Wet IB 2001 dus van toepassing zijn. Dat kan anders zijn als er in de vennootschaps-overeenkomst is voorzien in een levering bij voorbaat aan de voortzettende vennoten zodat de erfgenamen geen leveringshandelingen meer hoeven toe te passen. In de notitie Directie Wetgeving Directe Belastingen 24 maart 1994, nr. N 94-136, V-N 1994, blz. 1798 is een en ander toegelicht.

Anders dan de Raad aanneemt, verblijft het aandeel van de overleden vennoot onder het voorgestelde recht niet van rechtswege aan de voortzettende vennoten. Artikel 7: 821, eerste lid, brengt mee dat als de vennootschap door het overlijden van een vennoot ten aanzien van die vennoot wordt ontbonden en derhalve door de overblijvende vennoten wordt voortgezet, het aandeel van de overledene in de vennootschappelijke gemeenschap wordt toegedeeld aan de overblijvende vennoten. Daarmee zijn de voortzettende vennoten nog geen rechthebbende geworden. Op grond van artikel 3:186, eerste lid, BW is voor overgang van het aldus (obligatoir) aan hen toegedeelde nog een levering vereist. De erfgenamen van de overledene zijn als rechtsopvolgers onder

algemene titel gehouden mee te werken aan levering van het aldus obligatoir toegedeelde aan de overblijvende vennoten. Omdat de erfgenamen nog moeten leveren, vindt artikel 3.58 Wet IB 2001 toepassing en kan de genoemde uitstelregeling in beeld komen.

2. Overige opmerkingen

2.1. Ingevolge hoofdstuk 1, artikel 1, onderdeel A, wordt aan artikel 7:800 BW een lid toegevoegd waarin is bepaald dat tussen de vennootschap en een vennoot geen arbeidsovereenkomst kan bestaan. Volgens de toelichting verdraagt het aan de vennootschapsovereenkomst inherente element van samenwerking op voet van gelijkheid zich er niet mee dat een vennoot tegelijkertijd in dienst van, dat wil zeggen in ondergeschiktheid aan, de gezamenlijke vennoten werkzaam is. Wat de OVR betreft, is de motivering, dat wegens de nauwe verbondenheid van de rechtspersoon met het in de vennootschapsovereenkomst vastgelegde samenwerkingsverband tussen de vennoten er ook tussen de rechtspersoon en een vennoot geen arbeidsovereenkomst dient te zijn.

Ook al moge het zo zijn dat de OVR eveneens gericht is op samenwerking, komt het de Raad voor dat de rechtspersoonlijkheid welke de OVR eigen is de band tussen de vennootschap en de vennoten verzakelijkt en dat het persoonlijke element meer op de achtergrond komt, waardoor de vennoten veeleer als aandeelhouders (mede)directeuren fungeren dan als maten. In zoverre ligt een vergelijking voor de hand met de BV met een directeur die tevens enig aandeelhouder is, welke directeur in dienst is van de vennootschap, maar waar ook het element van ondergeschiktheid moeilijk aanwijsbaar is. In zoverre valt minder goed in te zien waarom tussen de OVR en een vennoot geen arbeidsovereenkomst kan bestaan en is niet duidelijk waarom de OVR en de betrokkenen niet een somtijds wenselijke vorm voor hun samenwerking zou kunnen worden geboden. De Raad adviseert de ratio van artikel 1, onderdeel A, nader te bezien.

2.2. In hoofdstuk 1, artikel 3, onderdeel G, onder b, wordt voorgesteld artikel 169, tweede lid, Boek 8 BW te wijzigen. Dit artikellid is vervallen (Stb. 2006, 325), zodat de voorgestelde wijziging haar doel mist. Iets dergelijks geldt voor de wijziging in artikel 171, derde lid, onder a, waarvan de redactie is aangepast (artikel 3, onderdeel G, onder c, van het wetsvoorstel). De Raad adviseert subonderdeel b te laten vervallen en subonderdeel c te actualiseren.

2. Overige opmerkingen

2.1. Ingevolge het voorgestelde artikel 7:800, derde lid, kan tussen de vennootschap en een vennoot geen arbeidsovereenkomst bestaan. Deze bepaling is ingegeven door de overweging dat het aan de vennootschapsovereenkomst inherente element van samenwerking op de voet van gelijkheid zich niet verdraagt met de ondergeschiktheid die nu juist een essentiële is van de arbeidsovereenkomst. Met betrekking tot het geval dat de vennootschap rechtspersoonlijkheid bezit, tekent de Raad tekent daarbij aan de rechtspersoonlijkheid welke de OVR eigen is de band tussen de vennoten «verzakelijkt» en dat het persoonlijke element «meer op de achtergrond» komt. De Raad voegt daaraan toe dat de vennoten daardoor «veeleer als aandeelhouders (mede)directeuren fungeren dan als maten». Deze gedachtegang van de Raad onderschrijf ik niet. Ook als de vennoten ervoor kiezen de vennootschap te voorzien van rechtspersoonlijkheid, blijft de vennootschapsovereenkomst tussen de vennoten de onderlinge verhoudingen beheersen. Die overeenkomst strekt ertoe samen te werken op voet van gelijkheid, welke samenwerking veelal is aangegaan met het oog op de persoon van de (mede)vennoten. De mogelijkheid van rechtspersoonlijkheid is er niet op gericht – noch zal zij naar mijn verwachting meebrengen – dat de verhoudingen tussen de vennoten verzakelijken. Het karakter van de rechtspersoonlijkheid is zodanig dat zij de vennootschap in staat stelt in het rechtsverkeer als rechtssubject op te treden, terwijl zij in de interne verhoudingen tussen de vennoten kan dienen om de goederenrechtelijke aspecten van de samenwerking te vereenvoudigen. De vergelijking die de Raad trekt met een directeur van een BV die enig aandeelhouder is en tegelijkertijd in dienst is van de vennootschap, spreekt mij op grond van het voorstaande niet aan. Evenmin zie ik in waarom, zoals de

Raad aanneemt, het bestaan van een arbeidsovereenkomst tussen een OVR en haar vennoten somtijds wenselijk zou zijn.

2.2. Naar aanleiding van het advies van de Raad zijn de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 169 en 171 van Boek 8 BW teruggenomen. In het verlengde daarvan is ook de voorgestelde wijziging van artikel 163, tweede zin, van Boek 8 BW teruggenomen. Die wijziging strekte ertoe het aldaar gebezigde begrip vennootschap te verduidelijken door verwijzing naar artikel 311, derde lid, van het Wetboek van Koophandel, doch ook die verwijzing is inmiddels – door dezelfde wetswijziging als door de Raad bedoeld (Stb. 2006, 325) – niet meer juist. Omdat er op zichzelf geen bezwaar tegen bestaat dat als «boekhouder» van een rederij een vennootschap in de zin van artikel 7:800 BW wordt benoemd en zulks zonder nadere bepaling reeds voortvloeit uit artikel 7:804, eerste lid, BW, kan een wijziging van artikel 163 Wetboek van Koophandel achterwege blijven. Ten overvloede zij nog opgemerkt dat ook het gewijzigde artikel 311 van het Wetboek van Koophandel, waarin sprake is zowel van «vennootschappen» als van «rechtspersonen», in het licht van artikel 7:804 BW geen aanpassing behoeft.

3. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij dit advies behorende bijlage.

3. Redactionele kanttekeningen

Aan de in overweging gegeven redactionele kanttekeningen van de Raad is gevolg gegeven, behoudens het navolgende.

De suggestie om in het voorgestelde artikel 831b het woord «voldoende» te laten vervallen, is niet gevolgd. Het woord brengt tot uitdrukking dat voor het in die bepaling voor vernietiging geboden alternatief van een uitkering in geld niet vereist is dat de benadeling door die uitkering volledig wordt opgeheven, doch slechts dat zulks – ter beoordeling van de rechter – in voldoende mate het geval is. Een vergelijkbare tournure («op afdoende wijze») vindt men in artikel 3:54, eerste lid, BW.

De suggestie in het derde gedachtestreepje is niet gevolgd, omdat dit tot een iets minder fraaie redactie zou leiden.

4. Overige wijzigingen

Na voorlegging van het wetsvoorstel aan de Raad zijn enige aanpassingen van het wetsvoorstel wenselijk gebleken. Het gaat om wijzigingen en aanvullingen van technische of redactionele aard die niet ingrijpend zijn. Zo wordt in artikel 9a van de Wet tarieven in burgerlijke zaken rekening gehouden met de mogelijkheid dat de rechter een vereffenaar benoemt van een ontbonden vennootschap in de zin van titel 7.13.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W03.06.0492/I met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In hoofdstuk 1, artikel 1, onderdeel J, het woord «voldoende» in artikel 831b laten vervallen.
- In hoofdstuk 1, artikel 4, onderdeel D, het voorgestelde artikel 63d vernummeren tot artikel 63e, omdat artikel 63d al bestaat (Stb. 2006, 15).
- In hoofdstuk 1, artikel 13, onderdeel A, de aangehaalde zinsnede vervangen door: een stille of openbare vennootschap.
- In hoofdstuk 6, artikel 5, na de woorden «vervangen door:» toevoegen: of.
- In hoofdstuk 8, artikel 3, na «in artikel 1,» toevoegen: eerste lid,.