

Vergaderjaar 2023–2024

36 425

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

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 18 oktober 2023

Inhoudsopgave

1. Algemeen	1
2. Aanleiding	1
3. De codificatie van het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen	3
4. Kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen: twee aanvullende methoden	3
5. Codificatie	5
6. Wijzigingen in wetgeving	6
7. Overgangsrecht bij het vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv	7
8. Budgettaire aspecten	8
9. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	9
10. Uitvoeringskosten Belastingdienst	9
11. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie	10
12. Artikelsgewijze toelichting	10

1. Algemeen

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, D66, de BBB, het CDA en het lid Omtzigt.

2. Aanleiding

De leden van de fractie van de VVD vragen welke kwalificatieverschillen als gevolg van het voorstel naar verwachting worden voorkomen. Kwalificatieverschillen zijn aan de orde als het ene land een lichaam als niet-zelfstandig belastingplichtig beschouwt (transparant, de achterliggende participanten worden als belastingplichtigen beschouwd), terwijl een ander land dat lichaam als zelfstandig belastingplichtig beschouwt

(ook wel aangeduid als: niet-transparant). Hierdoor kunnen zogenoemde hybridemismatches ontstaan. Hybridemismatches zijn situaties waarin een belastingvoordeel kan worden behaald door de verschillen in de fiscale behandeling van lichamen, instrumenten, vaste inrichtingen of vestigingsplaatsen tussen verschillende stelsels van winstbelasting te benutten. Dit kan resulteren in enerzijds (economisch) dubbele belasting en anderzijds in dubbele aftrek of aftrek zonder dat deze kosten bij een ander in de belastingheffing worden betrokken.

Het wetsvoorstel voorziet in voorkoming van kwalificatieverschillen door de zelfstandig belastingplicht van de open commanditaire vennootschap (open cv) af te schaffen. Uit de praktijk blijkt dat de kwalificatie door Nederland van de cv – en daarmee vergelijkbare internationale rechtsvormen – internationaal gezien uit de pas loopt. Daarnaast worden kwalificatieverschillen voorkomen door introductie van de symmetrische methode op basis waarvan voor de kwalificatie van bepaalde in het buitenland gevestigde lichamen wordt aangesloten bij de fiscale kwalificatie in het buitenland.

Deze leden vragen voorts hoe het onderhavige wetsvoorstel zich verhoudt tot de wetsvoorstellen Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling en Wet aanpassing fiscale beleggingsinstellingen. In zowel het onderhavige wetsvoorstel als het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling komt het internationaal ongebruikelijke toestemmingsvereiste te vervallen. Door het vervallen van dit vereiste wordt in dit wetsvoorstel de open cv afgeschaft en wordt in het andere wetsvoorstel de definitie van het fonds voor gemene rekening (fgr) aangepast. Daarnaast kennen beide wetsvoorstellen vergelijkbaar overgangsrecht voor belastingplichtigen die anticiperend op het vervallen van de belastingplicht van de open cv en de aanpassing van de definitie van het fgr gaan herstructureren.

De leden van de fractie van de VVD vragen bij welke rechtsvormen en uit welke landen in de praktijk verschillen in kwalificatie van de rechtsvormen optreden. Samen met de leden van fractie van D66 vragen zij in hoeveel gevallen kwalificatieverschillen een rol spelen. In hoeveel gevallen er sprake is van een hybridemismatch is niet bekend omdat dit niet systematisch wordt bijgehouden door de Belastingdienst. In de praktijk zijn het vooral personenvennootschappen, die tot een verschil in kwalificatie leiden met hybridemismatches tot gevolg. Bij de personenvennootschappen gaat het dan in de regel om buitenlandse rechtsvormen die met een cv overeenkomen (cv-achtigen), zoals een Limited Partnership, aangezien die veelal gebruikt worden in internationale structuren. Ondanks dat veel van deze structuren gebruikmaken van Limited Partnerships, gaat het niet alleen om Limited Partnerships naar het recht van het Verenigd Koninkrijk of één van de staten van de Verenigde Staten, maar ook om cv-achtigen naar het recht van andere landen waar de multinationale onderneming actief is. Deze kwalificatieverschillen worden vooral veroorzaakt door het toestemmingsvereiste van de open cv. Met dit wetsvoorstel komt dat toestemmingsvereiste te vervallen, waarmee het wetsvoorstel – in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de VVD daarover – geschikt is om kwalificatieverschillen te voorkomen.

Een ander voorbeeld van rechtsvormen die tot kwalificatieverschillen leiden zijn de buitenlandse rechtsvormen die zowel kenmerken van zogenoemde kapitaalvennootschappen als van personenvennootschappen hebben. De Limited Liability Partnership naar het recht van het verenigd Koninkrijk is hier een voorbeeld van. Deze rechtsvormen hebben geen Nederlands equivalent en leiden in de regel dan ook tot discussies over de vraag of er sprake is van een transparant of niet-transparant lichaam. In voorkomende gevallen wordt deze discussie door de rechter

beslist. Doordat het wetsvoorstel ook de fiscale behandeling van deze niet-vergelijkbare rechtsvormen regelt, worden genoemde discussies zoveel mogelijk vermeden en ontstaat er rechtszekerheid. Aangezien wordt voorgesteld om bij de in het buitenland gevestigde niet-vergelijkbare rechtsvormen de fiscale behandeling van dat lichaam in dat buitenland te volgen (symmetrische methode), worden op deze manier voor deze gevallen eveneens kwalificatieverschillen voorkomen. Het kabinet is dan ook van mening dat het wetsvoorstel doeltreffend is.

De leden van de fractie van de VVD vragen of buitenlandse personenvennootschappen gedurende 2024 als opbrengstgerechtigden van dividenden kunnen worden aangemerkt. Het is mogelijk dat er buitenlandse personenvennootschappen momenteel als opbrengstgerechtigde voor de dividendbelasting worden aangemerkt die door inwerkingtreding van dit wetsvoorstel niet langer als opbrengstgerechtigde worden aangemerkt. In dat laatste geval geldt per 1 januari 2025 dat de achterliggende participant of de achterliggende participanten van die buitenlandse personenvennootschappen als opbrengstgerechtigde worden aangemerkt.

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

De leden van de fractie van de VVD vragen uit welke hoek kritiek is geuit op het toestemmingsvereiste. Onder andere bij de behandeling van de implementatiewetgeving van ATAD2¹ waarmee de hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting zijn geïntroduceerd en de Wet bronbelasting 2021 is in de Tweede Kamer aandacht gevraagd voor aanpassing van het kwalificatiebeleid.² Dit is mede naar aanleiding van een oproep door belangengroepen (de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de Nederlandse Vereniging van Participatiemaatschappijen) om het Nederlandse kwalificatiebeleid, en dan met name het internationaal afwijkende toestemmingsvereiste bij de kwalificatie van (buitenlandse) cv(achtige) te herzien. Voorgaande heeft geleid tot de toezegging van het kabinet om het Nederlandse kwalificatiebeleid te herzien. Meer in het algemeen wordt er ook al jaren door (belasting)wetenschappers in de literatuur aandacht gevraagd voor dit onderwerp.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom bij het fonds voor gemene rekening een ander criterium wordt aangehouden om als niet-transparant te kunnen worden aangemerkt. Het fgr is in de vennootschapsbelasting opgenomen om beleggingsmaatschappijen die als rechtsvorm de naamloze vennootschap (nv) hebben en de «open beleggingsfondsen» gelijk te behandelen. Open beleggingsfondsen vervullen in het maatschappelijk verkeer eenzelfde functie als nv's. Het fgr als zelfstandig belastingplichtig lichaam komt, in tegenstelling tot de open cv, niet te vervallen om ook in de toekomst open beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen die nv zijn voor de vennootschapsbelasting gelijk te behandelen. Om het feitelijke gebruik van het fgr meer in overeenstemming te brengen met het doel stelt het kabinet voor om deze definitie aan te passen.

4. Kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen: twee aanvullende methoden

De leden van de fractie van de VVD vragen welke van de twee aanvullende kwalificatiemethoden in de praktijk het vaakst zal worden toegepast. De aanvullende kwalificatiemethoden bieden uitkomst voor de situatie dat

¹ Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking

² Kamerstukken II 2019/20, 35 241, nr. 7, p. 6–7.

een buitenlands lichaam een rechtsvorm heeft die niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm (hierna: niet-vergelijkbaar lichaam). Indien zo een lichaam in Nederland is gevestigd, wordt op basis van de vaste methode dit lichaam volledig vennootschapsbelastingplichtig. Indien het niet-vergelijkbare lichaam niet in Nederland is gevestigd dan is de symmetrische methode van toepassing. Bijvoorbeeld om te bepalen of er sprake is van buitenlandse belastingplicht in de vennootschapsbelasting (als het buitenlandse niet-vergelijkbare lichaam Nederlands inkomen geniet). Het gaat in beide aanvullende kwalificatiemethoden enkel om naar buitenlands recht opgerichte of aangegane lichamen. Aangezien naar buitenlands recht opgerichte of aangegane lichamen veelal in het buitenland gevestigd zijn, is de verwachting dat in meeste gevallen de symmetrische methode zal worden toegepast.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel niet-vergelijkbare buitenlandse lichamen in Nederland zijn gevestigd. Het is niet precies bekend hoeveel belastingplichtigen onder de (nieuwe) omschrijving van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb 1969 zullen gaan vallen. Wel blijkt uit de praktijk dat het met name gaat om Limited Liability Partnerships opgericht naar het recht van het Verenigd Koninkrijk.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe andere landen met de fiscale kwalificatieproblematiek omgaan. Ook andere landen maken gebruik van één of meerdere van de vier gebruikelijke kwalificatiemethoden; rechtsvormvergelijking-, keuze-, vaste- of symmetrische-methode. Uit de literatuur blijkt het volgende.³

Het vergelijken van rechtsvormen is de meest voorkomende methode, zeker in lidstaten van de Europese Unie. Zo hanteren België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Luxemburg en Oostenrijk een methode gebaseerd op rechtsvormvergelijking. Ook het Verenigd Koninkrijk hanteert die methode. Het zogenoemde check-the-box systeem in de Verenigde Staten is een voorbeeld van de keuze methode. De vaste methode wordt op verschillende manieren ingevuld. Zo zijn voor bijvoorbeeld Australië en Nieuw-Zeeland alle buitenlandse personenvennootschappen transparant en alle rechtspersonen niet-transparant en daarmee zelfstandig belastingplichtig. Ook Italië gebruikt de vaste methode; alle buitenlandse rechtsvormen zijn zelfstandig belastingplichtige lichamen. De symmetrische methode wordt door bijvoorbeeld Spanje en Zweden gebruikt naast de methode van rechtsvormvergelijking.

De leden van de fractie van het CDA vragen of er ondanks het wetsvoorstel hybridemismatches blijven bestaan en of die door de hybridemismatchmaatregelen van ATAD2 worden aangepakt. Hybridemismatches die het gevolg zijn van het internationaal ongebruikelijke toestemmingsvereiste van de open cv worden met het onderhavige wetsvoorstel beëindigd. In voorkomende gevallen kunnen nog steeds kwalificatieverschillen aan de orde zijn. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie waarin een in Nederland gevestigd lichaam dat zelfstandig belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting door het buitenland als transparant wordt beschouwd. Een voorbeeld hiervan is het hiervoor genoemde check-the-box systeem dat de Verenigde Staten hanteert, waarbij er gekozen kan worden om de Nederlandse besloten vennootschap (bv) vanuit de Verenigde Staten als transparant lichaam te zien. De eventuele belastingderving als gevolg van deze -ook nu al bestaande - kwalificatieverschillen wordt voorkomen door de hybridemismatchmaatregelen in de vennootschapsbelasting die volgen uit ATAD2.

³ Ontleend aan paragraaf 6.4 van Belastingheffing van personenvennootschappen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nummer 260.

De leden van de fractie van de BBB vragen naar voorbeeld 3 van de symmetrische methode in de memorie van toelichting en vragen of het minder aantrekkelijk wordt om met Nederlandse ondernemingen in zee te gaan. De symmetrische methode biedt kortgezegd een oplossing voor de situatie dat er sprake is van een buitenlandse rechtsvorm, die inwoner is van een andere staat en niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. In dat geval wordt de fiscale kwalificatie van de staat waarin het buitenlandse lichaam inwoner is (in het geval van voorbeeld 3: Duitsland) gevolgd. Kortom, er ontstaan dan dus ook geen fiscale kwalificatieverschillen tussen, in dit geval, Nederland en Duitsland. De kwalificatiemethoden leiden dus niet tot een verslechtering van de Nederlandse concurrentiepositie en de werkgelegenheid.

5. Codificatie

De leden van de fractie van de BBB vragen waarom de zinsmede «en andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen in verdeeld» door dit wetsvoorstel overbodig wordt. De reden voor het laten vervallen van de zinsnede «en andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld» is tweeledig. Ten eerste heeft die zinsnede door de in het wetsvoorstel voorgestelde codificatie van de rechtsvormvergelijkingsmethode geen functie meer bij het bepalen van de belastingplicht. Op basis van deze zinsnede in samenhang met de jurisprudentie zijn onder de huidige wet in Nederland gevestigde buitenlandse lichamen waarvan de rechtsvorm vergelijkbaar is met die van een nv of bv momenteel belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dergelijke lichamen zijn na de inwerkingtreding van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen binnenlands of buitenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op basis van de rechtsvormvergelijkingsmethode.

Ten tweede bewerkstelligt het vervallen van deze zinsnede dat personenvennootschappen, die op grond van de jurisprudentie⁴ materieel een in aandelen verdeeld kapitaal lijken te hebben en daardoor vergelijkbaar zijn met kapitaalvennootschappen als de nv of bv, niet langer zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn. Die, naar huidig recht beoordeeld, zelfstandig belastingplichtige personenvennootschappen kunnen vormgegeven zijn als maatschap, vof of een daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm. Op grond van bestaande jurisprudentie geldt voor deze personenvennootschappen een dubbele voorwaarde om zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting te zijn: i) de participaties in die personenvennootschap dienen – maatschappelijk gezien – overeen te komen met aandelen (vergelijkbaar met de aandelen in een nv) en ii) voor de vervreemding van die participaties door een van de vennoten is geen toestemming van de andere vennoten vereist. Vanwege het algeheel vervallen van het toestemmingsvereiste (voor de open cv en het fgr) is ervoor gekozen om ook de zelfstandige belastingplicht van de genoemde personenvennootschappen te laten vervallen. Voor de situaties dat deze personenvennootschappen in het buitenland zijn gevestigd en in de regel aldaar fiscaal als transparant lichaam worden beschouwd, wordt ook hier een kwalificatieverschil en hybridemismatch voorkomen.

⁴ Zie HR 24 november 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3276. Dit arrest zal zijn betekenis verliezen bij inwerkingtreding van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen op het punt van de kwalificatiemethoden, hetgeen wordt voorgesteld per 1 januari 2025.

6. Wijzigingen in wetgeving

De leden van de fractie van D66 vragen naar de overwegingen bij de keuze voor de vaste- en symmetrische methode, en vragen in hoeveel gevallen deze methoden een uitkomst zullen bieden. De huidige kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen volgt beleidsmatig op grond van de jurisprudentie de rechtsvormvergelijkingsmethode. Bij deze methode wordt de buitenlandse rechtsvorm fiscaal op dezelfde wijze in de Nederlandse heffing betrokken als de meest vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm. Inherent aan dit systeem is dat, indien er geen Nederlands equivalent kan worden gevonden, de buitenlandse rechtsvorm niet gekwalificeerd kan worden. Het behoud van de huidige Nederlandse kwalificatiemethode voor buitenlandse lichamen (de rechtsvormvergelijkingsmethode) verdient echter de voorkeur volgens het kabinet, aangezien deze methode volgt uit de (EU) jurisprudentie en in de meeste situaties adequaat werkt bij de aanpak van kwalificatievraagstukken. Daarbij kiest het kabinet ervoor om alleen voor de gevallen dat het buitenlandse lichaam een rechtsvorm heeft dat niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm aanvullende kwalificatiemethoden te introduceren. Gangbare methoden die verder bestaan zijn de keuze-methode, de vaste methode en de symmetrische methode. Bij de keuze-methode mag het buitenlandse lichaam zelf een keuze maken of het als fiscaal transparant of als niet-transparant wenst te worden aange-merkt. Het kabinet acht de keuze-methode niet wenselijk omdat de verwachting is dat dit in voorkomende gevallen leidt tot ongewenste structuren, waarin kwalificatieverschillen worden geoptimaliseerd. Ook is een dergelijke methode voor de uitvoering complexer dan de door het kabinet gekozen methoden (vaste- en symmetrische methode). Door de introductie van de vaste- en symmetrische methode zullen buitenlandse lichamen met een rechtsvorm die niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm voor Nederlandse fiscale doeleinden altijd fiscaal gekwalificeerd kunnen worden. Dit is zeer wenselijk omdat dit zowel voor belastingplichtigen als de Belastingdienst rechtszekerheid geeft. Ter verdere invulling van de rechtsvormvergelijkingsmethode wordt een algemene maatregel van bestuur (amvb) opgesteld. Deze amvb zal niet alleen nadere regels voor de rechtsvormvergelijking bevatten, maar bevat ook een lijst met gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen. Daarin wordt ook aangegeven welke buitenlandse rechtsvormen als niet-vergelijkbaar worden gekwalificeerd. Op basis van de voorgestelde wet kunnen deze niet-vergelijkbare lichamen als gevolg van de vaste of symmetrische methode al dan niet zelfstandig belastingplichtig zijn. Het is daarbij de verwachting dat slechts een gering aantal buitenlandse rechtsvormen niet vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm.

De leden van de fractie van D66 vragen inzicht te geven in hoeveel de opbrengsten aan vennootschapsbelasting zullen afnemen en hoeveel de opbrengsten aan inkomstenbelasting zullen stijgen. Het is uit de gegevens van de Belastingdienst niet af te leiden wie de commanditaire vennoten van de cv's zijn. Alleen de beherende vennoten worden geregistreerd. In de situatie dat de commanditaire vennoot een vennootschapsbelastingplichtig lichaam is, zoals een besloten vennootschap, zal de heffing in de vennootschapsbelastingsfeer blijven plaatsvinden. In dat geval is er sprake van verlegging van de vennootschapsbelastingplicht van de ene vennootschapsbelastingplichtige naar de andere vennootschapsbelastingplichtige en is er derhalve ook geen verschuiving van vennootschapsbelasting naar inkomstenbelasting. Er zijn geen redenen om aan te nemen dat dit tot meer of minder heffing leidt. In een situatie dat een commanditaire vennoot een natuurlijk persoon of een personenvennootschap woonachtig/gevestigd in Nederland is, zal het rendement uit de cv in

principe in de inkomstenbelasting, via box 1 of box 3, in de heffing betrokken worden. Het is onbekend welk deel van de vennoten dit betreft.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de belastingdrukgevolgen van het wetsvoorstel voor cv's. Het kabinet merkt op dat als gevolg van het wetsvoorstel alle cv's – behoudens bijzondere gevallen – als transparant worden gekwalificeerd voor Nederlandse belastingdoeleinden en dus niet langer zelfstandig belastingplichtig zullen zijn. In het voorstel bedraagt de belastingdruk voor de transparante cv's per 2025 derhalve nihil. In plaats daarvan worden – als gevolg van de fiscale transparantie – de bezittingen en schulden, opbrengsten en kosten, onderscheidenlijk uitgaven van de cv bij de commanditaire vennoten in de belastingheffing betrokken. Het is de verwachting dat de belastingdruk in de open cv – gemiddeld gezien – ongeveer even hoog is als bij de commanditaire vennoten, aangezien deze met gebruikmaking van de doorschuifregeling van het overgangsrecht ook vennootschapsbelastingplichtig zijn. Mede daarom heeft het voorstel van wet geen budgettair effect.

Deze leden vragen voorts of het de verwachting is dat het aantal cv's zal verminderen. Het doel van dit wetsvoorstel is niet is om de rechtsvormkeuze te beïnvloeden, maar om kwalificatieverschillen te voorkomen. Het is derhalve niet het doel om het aantal cv's te verminderen.

De leden geven aan dat het einde van de open cv tot gevolg heeft dat er over de eindafrekeningswinst afgerekend zal moeten worden door de cv, wanneer er sprake is van ten minste één subjectief vrijgestelde cv. Deze leden vragen of het kabinet in beeld heeft of dit betaalbaar is voor cv's of dat behorende vennoten hierdoor schade lopen doordat activa verkocht zal moeten worden, ondanks de tienjaarstermijn? Uit een analyse van de balansen van de open cv over de periode 2017–2021 geldt dat gemiddeld ongeveer 26% van de balans bestaat uit liquiditeiten, effecten, of financiële vaste activa. Het is daarom de verwachting dat de vennoten over een tijdsperiode van 10 jaar voldoende liquiditeiten hebben om de eindafrekeningswinst te kunnen voldoen.

7. Overgangsrecht bij het vervallen van de zelfstandige belastingplicht van de open cv

De leden van de fractie van D66 vragen naar het overgangsrecht voor de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR). Het overgangsrecht voor de BOR regelt, kortgezegd, dat een commanditaire vennoot als gevolg van de wetswijzigingen de BOR nog steeds kan toepassen. Door dit wetsvoorstel zal namelijk het aandeel in de cv veranderen in een medegerechtigdheid. Voor de medegerechtigdheid gelden extra voorwaarden om de BOR toe te kunnen passen. Aan deze extra voorwaarden kan de commanditaire vennoot niet voldoen, omdat vroeger geen sprake was van een medegerechtigdheid maar van een aandeel in een cv waar deze extra voorwaarden niet voor golden. Door het voorgestelde overgangsrecht vormen deze extra voorwaarden die als gevolg van dit wetsvoorstel plotseling zouden gaan gelden geen belemmering voor het toepassen van de BOR.

Het andere deel van het overgangsrecht ziet op de bezits- en voortzettingseis. Dit overgangsrecht zorgt ervoor dat dit wetsvoorstel niet tot gevolg heeft dat niet (meer) aan de bezitseis of het voortzettingsvereiste wordt voldaan.⁵

⁵ Zie ook de voorbeelden in de toelichting bij dit wetsvoorstel; Kamerstukken II 2023/24, 36 425, nr. 3, p. 111, 117 en 118.

Het lid Omtzigt vraagt of de termijn voor het overgangsrecht niet verlengd zou moeten worden vanwege de verwerkingstermijn van een inschrijving bij de Kamer van Koophandel. Het overgangsrecht voor de overdrachtsbelasting, waarvan wordt voorgesteld dat het per 1 januari 2024 in werking treedt, geldt alleen als de open cv tot stand is gekomen voor bekendmaking van het wetsvoorstel op 19 september 2023, 15:15 uur. De vrijstelling is tijdelijk en is alleen van toepassing op verkrijgingen als gevolg van gebruikmaking van de aandelenfusiefaciliteit, die uiterlijk op 31 december 2024 moeten plaatsvinden. In de toelichting bij dit wetsvoorstel is aangegeven dat voor de beoordeling van wanneer de open cv tot stand is gekomen, voor de toepassing van dit overgangsrecht, het moment van inschrijving van de cv in het handelsregister van de Kamer van Koophandel bepalend is. Het gaat erom wanneer de inschrijving door de belastingplichtige is gedaan. Niet wanneer die inschrijving door de Kamer van Koophandel is verwerkt. Daarom is het kabinet ook van mening dat het overgangsrecht niet verlengd hoeft te worden. Het is overigens ook mogelijk om op andere manieren aan te tonen dat de open cv bestaat voor eerdergenoemde datum en tijd. Het gaat erom dat op basis van betrouwbare, objectief controleerbare en extern verifieerbare gegevens wordt aangetoond door belastingplichtige dat de open cv tot stand is gekomen voor bekendmaking van dit wetsvoorstel. Andere bewijsmiddelen zijn bijvoorbeeld een schriftelijke instellingsovereenkomst of inbrengakte waar een notaris of een advocaat bij betrokken is geweest. Met alleen de overlegging van een schriftelijke onderhandse overeenkomst zonder aanvullende bewijsmiddelen die zien op het moment van (totstandkoming en) ondertekening van de overeenkomst wordt niet voldaan aan de eis dat de gegevens objectief controlebaar en extern verifieerbaar zijn.

Het overgangsrecht van het Wetsvoorstel aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling kent een vergelijkbare faciliteit voor de overdrachtsbelasting. Dat overgangsrecht geldt alleen als een fgr tot stand is gekomen voor bekendmaking van dat wetsvoorstel op 19 september 2023, 15:15 uur. In de memorie van toelichting bij dat wetsvoorstel is aangegeven dat voor de beoordeling van wanneer het fgr tot stand is gekomen, voor de toepassing van dat overgangsrecht, het moment van ontvangst van het formulier *Aanmelding open fonds voor gemene rekening*⁶ door de Belastingdienst bepalend is. Het kabinet hecht eraan om te vermelden dat voor het aantonen van de totstandkoming van een fgr dezelfde voorwaarden gelden. Indien op basis van betrouwbare, objectief controleerbare en extern verifieerbare gegevens kan worden aangetoond door belastingplichtige dat een fgr tot stand is gekomen voor bekendmaking van dat wetsvoorstel, voldoen ook andere bewijsmiddelen dan eerdergenoemd formulier.

8. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen om een toelichting op de gevallen waarin de kwalificatie als het gevolg van dit wetsvoorstel zal wijzigen.

In de eerste plaats wordt met het wetsvoorstel de bestaande rechtsvormvergelijkingsmethode gecodificeerd. Deze codificatie heeft derhalve geen gevolgen voor de kwalificatie van buitenlandse lichamen met een rechtsvorm die vergelijkbaar is met een Nederlandse rechtsvorm. Het wetsvoorstel heeft wel gevolgen voor de fiscale kwalificatie van de open cv's en buitenlandse lichamen die daarmee vergelijkbaar zijn. Daarnaast zullen de aanvullende kwalificatiemethoden die met het wetsvoorstel

⁶ Raadpleegbaar via: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/aanmelding-open-fonds-voor-gemene-rekening

worden geïntroduceerd in voorkomende gevallen leiden tot een andere kwalificatie dan onder huidig recht. Zo kan de symmetrische methode ertoe leiden dat een nu als transparant gekwalificeerd buitenlands lichaam vanaf de inwerkingtreding van het wetsvoorstel als niet-vergelijkbare rechtsvorm op grond van het buitenlandse fiscale recht als zelfstandig belastingplichtige aangemerkt wordt. En andersom is ook mogelijk.

Deze leden vragen hoe de verwachte budgettaire opbrengst zich verhoudt tot het doel van het wetsvoorstel om hybridemismatches te voorkomen en vragen wat de belastingderving is die als gevolg van het wetsvoorstel voorkomen wordt. Zoals de leden van de fractie van de VVD terecht opmerken is een belangrijke doelstelling van het wetsvoorstel het voorkomen van hybridemismatches door internationaal meer in de pas te lopen op het gebied van de fiscale kwalificatie van rechtsvormen en in het bijzonder de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen die vergelijkbaar zijn met een cv. De belastingderving als gevolg van hybridemismatches wordt al beperkt door de hybridemismatchmaatregelen die zijn genomen in het kader van ATAD2. Hierdoor zal het wegnemen van de oorzaak van hybridemismatches niet leiden tot minder belastingderving. Het voorkomen van kwalificatieverschillen zorgt er wel voor dat de complexe hybridemismatchbepalingen die in het kader van ATAD2 zijn ingevoerd buiten toepassing kunnen blijven in gevallen waar niet langer sprake is van een hybridematch als gevolg van dit wetsvoorstel.

9. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De leden van de fractie van de VVD lezen dat het wetsvoorstel geen «noemenswaardige» gevolgen voor de regeldruk zal kennen. Deze leden vragen of het kabinet deze aanname nader kan toelichten en onderbouwen en of ze kunnen toelichten hoe deze aanname zich verhoudt tot de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Voor een relatief beperkt aantal belastingplichtigen zal de fiscale kwalificatie als gevolg van dit wetsvoorstel wijzigen. Open cv's zullen als gevolg van dit wetsvoorstel niet langer zelfstandig belastingplichtig zijn. Daarbij wordt de belastingplicht alleen verlegd. De inschatting is dat de complexiteit van de fiscale situatie voor en na de wetswijziging naar verwachting niet sterk zal veranderen en daarom niet tot een grote wijziging van de regeldruk zal leiden. In de uitvoeringstoets wordt zodoende ook niet uitgegaan van een complexere interactie met burgers/bedrijven.

10. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de hoogte van de uitvoeringskosten van dit wetsvoorstel. Deze leden vragen naar de verhouding tussen deze uitvoeringskosten en de verwachte opbrengst van het onderhavige wetsvoorstel en of het wetsvoorstel in de huidige vorm proportioneel is. De leden van de fractie van het CDA en het lid Omtzigt vragen voorts naar de werving door de Belastingdienst naar aanleiding van dit wetsvoorstel. Tegelijkertijd met dit wetsvoorstel zijn meerdere wetswijzigingen aangekondigd die samenhangen met wat er in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld. Dit betreft meer specifiek wetswijzigingen in het kader van het wetsvoorstellen Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling en Wet aanpassing fiscale beleggingsinstellingen. Deze wetsvoorstellen raken meerdere belastingmiddelen en de invordering. Dit maakt de uitvoering complex. Daarnaast wordt als gevolg van de overgangsmaatregelen een toename verwacht van verzoeken tot vooroverleg en gesprekken over verzoeken tot herstructurering en met name verzoeken voor toepassing van de doorschuiffaciliteit. De toename van de capaciteit betreft cumulatief 83 fte verspreid over de periode 2023–2028. Dat is de som van de fte's die

daarvoor in de jaren 2023 (1,3 fte), 2024 (35,3 fte), 2025 (20,9 fte), 2026 (12,0 fte) en 2027 en verder (13,4 fte cumulatief) per jaar voor benodigd is. Structureel gaat het in totaal om ongeveer 10 fte verdeeld over verschillende directies, waaronder Particulieren, MKB en Grote Ondernemingen. Het werk zal gedaan moeten worden door met name hoogopgeleide medewerkers. Door de forse wervingsopgave wordt het risico gelopen dat er tijdelijk zal moeten worden geherprioriteerd en medewerkers worden onttrokken aan lopende werkprocessen.

11. Doelmatigheid en doeltreffendheid, monitoring en evaluatie

De leden van de fractie van de VVD lezen dat in monitoring van het wetsvoorstel niet is voorzien. Deze leden vragen of het kabinet bereid is om dit te heroverwegen ten aanzien van de budgettaire opbrengst van het voorstel en of het kabinet bereid is om de Kamer periodiek te informeren ten aanzien van dit punt. Het voorstel van wet heeft als doel het voorkomen van verschillen in de kwalificatie van lichamen in internationaal verband. Daarmee wordt de oorzaak van hybridemismatches aangepakt. De in dit voorstel voorgestelde maatregelen pakken de oorzaak van het probleem aan. Voor een relatief beperkt aantal belastingplichtigen zal de fiscale kwalificatie als gevolg van dit wetsvoorstel direct wijzigen. Dit geldt in ieder geval voor alle open cv's die als gevolg van dit wetsvoorstel niet langer zelfstandig belastingplichtig zijn. Daarmee zijn in de toekomst deze situaties niet meer herkenbaar of te monitoren. In monitoring en evaluatie van dit voorstel van wet is daarom dan ook niet voorzien.

12. Artikelsgewijze toelichting

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet een overzicht kan geven van de verschillende buitenlandse rechtsvormen waarvoor in Nederland geen vergelijkbare rechtsvorm bestaat. De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen naar de regels die de algemene maatregel van bestuur bij het wetsvoorstel zal stellen voor de beoordeling of een buitenlands lichaam een met een Nederlandse rechtsvorm vergelijkbare rechtsvorm heeft. Het kabinet heeft het voornemen om de amvb uiterlijk het eerste kwartaal van 2024 ter internetconsultatie aan te bieden. De amvb zal niet alleen nadere regels voor de rechtsvormvergelijking van buitenlandse rechtsvormen met Nederlandse rechtsvormen bevatten, maar geeft ook een lijst met reeds gekwalificeerde buitenlandse rechtsvormen. Het uitgangspunt is dat ook buitenlandse rechtsvormen waarvoor geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm gevonden kan worden, worden toegevoegd aan die lijst.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet signalen uit de praktijk heeft ontvangen dat de uitgestelde inwerkingtredingsdatum tot knelpunten zal leiden doordat de hybridebepaling van de Wet BB 2021 van toepassing is op dividenden per 1 januari 2024. De leden vragen of het kabinet de uitbreiding van de Wet BB 2021 alsnog kan uitstellen voor zover deze van toepassing zou zijn op situaties die niet onder de reikwijdte van de Wet BB 2021 hadden gevallen als de relevante onderdelen van dit wetsvoorstel per 1 januari 2024 in werking waren getreden. Het kabinet heeft inderdaad deze signalen ontvangen en acht de uitkomst van de latere inwerkingtreding van dit wetsvoorstel in bepaalde situaties onevenredig. Om die reden voorziet het kabinet in een maatregel bij nota van wijziging om dit ongewenste effect van de latere inwerkingtreding van dit wetsvoorstel weg te nemen. Aanvankelijk had het kabinet het voornemen om dit wetsvoorstel en daarmee het afschaffen van de open cv in werking te laten treden per 1 januari 2024. Hierdoor zou in bepaalde situaties bronbelasting op dividenden, die op per 1 januari 2024 in

werking treedt, achterwege kunnen blijven. Met de latere inwerking-treding van het wetsvoorstel per 1 januari 2025 wordt de bronbelasting in voorkomende gevallen gedurende een periode van één jaar echter wel geheven doordat in Nederland open cv's fiscaal anders gekwalificeerd worden dan in het buitenland, met kwalificatieverschillen tot gevolg. Belanghebbenden hebben niet voldoende tijd om hierop te anticiperen. Als gevolg van in de nota van wijziging voorgestelde maatregel wordt in bepaalde situaties vanaf 1 januari 2024 geen bronbelasting op dividenden geheven van de open cv (of een daarmee vergelijkbaar buitenlands lichaam), maar dient bij de achterliggers bepaald te worden of er sprake is van belastingplicht voor de bronbelasting op dividenden.

De leden van de fractie van de VVD om een cijfervoorbeeld waarin uiteen wordt gezet hoe de eindafrekening van het voorgestelde artikel XI plaatsvindt bij een open cv met verrekenbare verliezen van meer dan € 1 miljoen. Daarbij vragen deze leden of artikel XI van het wetsvoorstel zo kan worden aangepast dat de verliesverrekeningsmaatregel geen toepassing vindt ten aanzien van de eindafrekening ingevolge artikel IV. Het wetsvoorstel leidt er onder meer toe dat de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv komt te vervallen. Dit resulteert civielrechtelijk niet in een overdracht van vermogensbestanddelen. Om de fiscale claim te behouden, wordt bij fictie geregeld dat een cv die met ingang van 1 januari 2025 niet langer zelfstandig belastingplichtig is alle vermogensbestanddelen aan haar commanditaire vennoten vervreemdt. Eventueel nog openstaande verliezen kunnen worden verrekend met de winst als gevolg van deze vervreemdingsfictie. Het kan zo zijn dat een open cv in het verleden behaalde verliezen niet volledig kan verrekenen als gevolg van artikel 20, tweede lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Indien de open cv op 1 januari 2025 niet langer zelfstandig vennootschapsbelastingplichtig is vervallen in beginsel de nog verrekenbare verliezen. Het kabinet voorziet met dit wetsvoorstel ook in overgangsrecht. Om hiervoor in aanmerking te komen kan de open cv samen met de commanditaire vennoten bij de inspecteur een verzoek indienen om toepassing van de door het kabinet geboden doorschuiffaciliteit, mits aan de voorwaarden wordt voldaan. Indien de doorschuiffaciliteit wordt toegepast, treden de commanditaire vennoten met betrekking tot de verkregen vermogensbestanddelen volledig in de plaats van de open cv. Hiermee kan tevens worden voorkomen dat verrekenbare verliezen komen te vervallen.

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