

Vergaderjaar 2007–2008

**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. 10**

### **BRIEF VAN DE MINISTER VAN JUSTITIE**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 19 mei 2008

De vaste commissie voor Justitie uit uw Kamer verzocht mij om een reactie op de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) van 10 april jl. over het bovengenoemde voorstel. In deze brief ga ik in op de opmerkingen en vragen van de Orde. Tevens bied ik u hierbij de tweede nota van wijziging inzake het bovengenoemde voorstel aan. (31 065, nr. 11)

#### **Inkomstenbelasting**

De Orde vraagt om een uitdrukkelijke bevestiging dat vennoten in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid de ondernemingsfaciliteiten (zelfstandigenaftrek etc.) kunnen genieten.

Dit kan worden bevestigd. Voor de toepassing van artikel 3.4 en 3.5 Wet IB 2001 bestaat er geen verschil tussen de openbare vennootschap en de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid, ondanks het feit dat de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid juridisch zelf partij is bij vennootschapsverbintenissen. Aangenomen moet worden dat een vennoot bij een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid hoofdelijk verbonden is voor de verbintenissen en dat niet noodzakelijk is dat de vennoot als contractspartij zich persoonlijk heeft verbonden.

De Orde stelt de vraag of ná vererving van een aandeel in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid de verkrijgers daarvan in het winstregime worden betrokken.

Aan artikel 7:821, vierde lid, BW ligt ten grondslag dat als de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid door het overlijden van een vennoot ten aanzien van die vennoot wordt ontbonden en derhalve door de overblijvende vennoten wordt voortgezet, de vennootschap eigenaar blijft van het vennootschapsvermogen. Wel zal het aandeel in de vennootschap van de overleden vennoot bij een daartoe bestemde akte moeten worden geleverd aan de overgebleven vennoten. De vennootschap is

gehouden ten behoeve van de erfgenamen van de overleden vennoot een bedrag te betalen dat gelijk is aan de waarde van diens economische deelgerechtigdheid in het vermogen van de vennootschap. Tijdens de behandeling in de Eerste Kamer van het wetsvoorstel tot vaststelling van titel 7.13 BW is de vraag opgekomen of uittreden tegen een winstrecht (en derhalve: voortgezet ondernemerschap) nog mogelijk is. Deze vraag is destijds bevestigend beantwoord. Teneinde dit buiten twijfel te stellen, is een wijziging aangekondigd (Kamerstukken I 2005/06, 28 746, C, blz. 5). Deze wijziging is terechtgekomen in artikel 7:821, tweede lid, BW, op grond waarvan onder meer voor erfgenamen van een overlijdende vennoot een winstrecht kan worden overeengekomen. De ontvangen winstuitkeringen worden belast als nagekomen bedrijfsbaten.

De Orde vraagt zich af hoe de fiscale transparantie zich verhoudt tot het Besluit van 31 oktober 2005, CCP 2005/1272M.

Op grond van het voorgestelde artikel 3.7 Wet IB 2001 is bepaald dat een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid voor de inkomstenbelasting fiscaal transparant is. Die transparantie werkt, zoals de Orde terecht opmerkt, ook door naar box 3. Met de waardering van een participatie in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid zal evenwel op dezelfde wijze worden omgegaan als met de waardering van een participatie in een besloten vastgoedfonds, zoals bedoeld in het Besluit van 31 oktober 2005, CCP 2005/1272M. In veel gevallen kan voor de waardering van participaties in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid derhalve aangesloten worden bij de aan- en verkoopprijzen van die participaties zoals die op of rond de peildatum worden gehanteerd.

### **Vennootschapsbelasting**

De Orde vraagt of gebruik kan worden gemaakt van de fiscale faciëring op basis van artikel 14 Wet Vpb 1969 met betrekking tot een aandeel van een Vpb-plichtig lichaam in een OVR/CVR in geval van omzetting van de OVR/CVR in een BV. In lijn daarmee wordt gevraagd of bij eventuele toepassing van artikel 14 Wet VPB 1969 een beroep op de EG-fusierichtlijn kan worden gedaan. Voorts vraagt de orde naar de toepassingsmogelijkheden van fiscale faciëring bij de omzetting van een BV in een aandeel in een OVR/CVR.

Om buiten kijf te stellen dat voor bovengenoemde omzettingen de fiscale faciëring van toepassing is, is in de bijgevoegde nota van wijziging een aanpassing opgenomen om eventuele onduidelijkheid hierover weg te nemen. Indien bij toepassing van artikel 14 Wet Vpb 1969 een Vpb-plichtig lichaam in een OVR/CVR wordt omgezet in een BV, is de EG-fusierichtlijn niet van toepassing op de OVR/CVR. Civielrechtelijk kwalificeert de OVR/CVR weliswaar als vennootschap die kan worden omgezet in een BV, maar fiscaalrechtelijk is de OVR/CVR transparant. Dit betekent dat er voor de OVR/CVR geen beroep kan worden gedaan op de fusierichtlijn, omdat (a) de OV(R)/CV(R) niet wordt genoemd als rechtsvorm in de bijlage van de fusierichtlijn in tegenstelling tot bijvoorbeeld de open commanditaire vennootschap; en (b) de OVR/CVR als belastingplichtige vennootschap niet is onderworpen aan de Wet Vpb 1969.

### **Overdrachtsbelasting**

De Orde vraagt of bevestigd kan worden dat buitenlandse personenvennootschappen die naar buitenlands recht rechtspersoonlijkheid bezitten en zelfstandig drager kunnen zijn van rechten en verplichtingen (zoals bijvoorbeeld een Duitse GmbH & Co KG) onder het bereik van artikel 4 WBR kunnen vallen.

Bevestigd kan worden dat er geen verschil in behandeling is tussen buitenlandse en Nederlandse personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid, mits deze naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn. Deze kunnen in dat geval onder het bereik van artikel 4 WBR vallen. Wat betreft de Duitse GmbH & Co KG kan bevestigd worden dat deze vergelijkbaar is met de CVR.

Voorts wijst de Orde op de additionele eis van een minimaal bezit (70%) aan Nederlandse onroerende zaken in artikel 4 WBR en het ontbreken van deze eis in artikel 2, lid 3 WBR. Het opnemen van het 1/3e criterium in artikel 2, lid 3 WBR is een uitzondering op de hoofdregel van artikel 2 WBR. Daarnaast ziet artikel 2 WBR niet op onroerendezaaklichamen, het vereiste van 70% is derhalve niet opgenomen.

Bij deze maak ik van de gelegenheid gebruik om de zinsnede «waarvan de rechten vrij verhandelbaar zijn» in artikel 2, lid 3 WBR te verduidelijken. Bij een vereiste toestemming van op één na alle deelgerechtigden is reeds sprake van vrije verhandelbaarheid, met andere woorden er is sprake van vrije verhandelbaarheid als niet de toestemming nodig is van alle deelgerechtigden.

De Orde vraagt om een expliciete bevestiging dat de wetswijziging zelf géén belastbaar feit oplevert voor de overdrachtsbelasting. Deze bevestiging kan ik geven: de invoering sec leidt niet tot een belastbaar feit.

Tevens kan bevestigd worden dat voor toepassing van artikel 56 Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) geen vergunning vereist is in de zin van artikel 2:65 Wet op het financieel toezicht (Wft). Ook kan artikel 56 WBR toegepast worden bij besloten beleggingsfondsen, mits sprake is van een beleggingsfonds als bedoeld in artikel 1:1 Wft en het beleggingsfonds binnen een jaar na inwerkingtreding van de Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek rechtspersoonlijkheid verkrijgt met toepassing van artikel 832 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek.

Ten slotte vraagt de Orde of bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een beleggingsfonds in de zin van artikel 1:1 Wft de nadere uitleg uit het Besluit van 10 maart 2008 over de Vrijgestelde Beleggingsinstelling ex artikel 6a Wet Vpb 1969, relevant is. Dit besluit is geschreven voor de situatie van de vrijgestelde beleggingsinstelling in de Wet Vpb 1969. De daarin neergelegde uitleg is niet van toepassing op de verwijzing naar 1:1 Wft in de WBR. Het door de Orde geschetste voorbeeld – omzetting van een onroerende zaak CV, waarin vier kinderen ieder voor 25% participeren, in een OVR – kan met toepassing van artikel 56 WBR plaatsvinden. Artikel 1:1 Wft spreekt over een «niet in een beleggingsmaatschappij ondergebracht vermogen waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen». Bij een CV met vier participanten kan aldus sprake zijn van een collectieve belegging en als ook aan de andere voorwaarden voldaan is, kan artikel 56 WBR toepassing vinden.

### **Successiewet**

De Orde gaat voorts in op de relatie tussen de algemene transparantie voor personenvennootschappen, ongeacht of de vennootschap rechtspersoonlijkheid bezit, en het recht van overgang.

Wanneer een schenker of erflater in het buitenland woont, kan over een verkrijging doorgaans geen schenkings- of successiebelasting worden geheven. Ter zake van bepaalde goederen kan wel recht van overgang worden geheven. Deze goederen hebben een zo nauwe band met Neder-

land, dat naar internationaal algemeen aanvaarde beginselen het heffingsrecht aan Nederland toekomt. Dit is het geval bij Nederlands ondernemingsvermogen en in Nederland gelegen onroerende zaken, alsmede bij de economische eigendom daarvan. Ook is recht van overgang verschuldigd over de verkrijging van de zogenoemde fictieve onroerende zaken van artikel 4 WBR.

Door de keuze voor transparantie van de OVR en CVR voor de Successiewet wordt de verkrijging van een deelgerechtigdheid in een OVR en CVR die in Nederland gelegen onroerend goed heeft maar die geen onderneming drijft, niet behandeld met toepassing van de regels van artikel 4 WBR, zodat ook verkrijgingen van minder dan eenderde deelgerechtigdheid daarin worden belast met het recht van overgang over een – met de deelgerechtigdheid corresponderend – evenredig deel van de in Nederland gelegen onroerende zaken. De Orde pleit ervoor om, net als in de WBR, een bepaling op te nemen die inhoudt dat geen recht van overgang wordt geheven bij verkrijging van een deelgerechtigdheid in een (vastgoed)beleggingsfonds als bedoeld in de Wft, tenzij een belang van 33 $\frac{1}{3}$ % of meer wordt verkregen.

Binnen de Successiewet is gekozen voor transparantie van de OVR en CVR. Deze keuze is in belangrijke mate ingegeven door de wens om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van toepassing te laten zijn bij opvolging in een OVR of CVR wanneer daarbij sprake is van een schenking of een erfrechtelijke verkrijging. Deze keuze voor transparantie binnen de Successiewet heeft ook gevolgen voor het recht van overgang. Deze houdt in dat er gelijkheid van behandeling is tussen personenvennootschappen mét en die zónder rechtspersoonlijkheid. Op zich zelf beschouwd zie ik dat niet als een onevenwichtigheid. Ik acht een aanpassing in de gevraagde zin daarom nu niet opportuun.

### **Internationale kwalificatieproblematiek**

De Orde vraagt om te reageren op het door haar voorgelegde punt met betrekking tot het kunnen inroepen van verdragsvoordelen door participanten in een OVR en een besloten CVR. Een min of meer vergelijkbaar issue doet zich voor bij het beleggen via een fonds voor gemene rekening dat fiscaal transparant is dan wel gebruik maakt van het FBI-regime waarbij sprake is van een aparte bewaarder van de beleggingsobjecten, veelal een stichting vanwege diens rechtspersoonlijkheid. De juridische eigendom berust in zo'n situatie bij de stichting terwijl de economische eigendom in de Nederlandse optiek fiscaal toekomt aan het fonds dan wel de participanten indien het fonds fiscaal transparant is. Voor de situatie dat het fonds voor de FBI-status heeft gopteerd geeft de Belastingdienst sinds kort een woonplaatsverklaring af op naam van de bewaarder met als toevoeging de naam van het fonds. De Belastingdienst is bereid om op verzoek in een vergelijkbare oplossing te voorzien voor wat betreft de OVR en de besloten CVR. Dit is in dit laatste geval weliswaar geen woonplaatsverklaring. Immers de OVR en de besloten CVR zijn als zodanig niet onderworpen aan de Nederlandse belastingheffing. Het betreft een verklaring waarin wordt aangegeven dat de OVR c.q. de CVR namens haar achterliggende vennoten het inkomen geniet met vermelding van de namen van de vennoten, hun woonplaats en in aard en omvang van ieders winstgerechtigdheid. Mochten zich in de praktijk toch nog problemen voordoen, dan is het ministerie bereid om op verzoek van de participanten in de OVR c.q. besloten CVR in overleg te treden met het betrokken andere land teneinde in een oplossing te voorzien overeenkomstig het gedachtegoed zoals verwoord in het OESO Partnerships rapport en de relevante paragrafen van het OESO commentaar op de artikelen 1 en 4 van het OESO-modelverdrag.

### **Datum inwerkingtreding**

Het is inmiddels duidelijk geworden dat de wetsvoorstellen 28 746 en 31 065 niet, zoals eerder beoogd, op 1 juli 2008 in werking kunnen treden. De Orde bepleit, onder verwijzing naar de pas recent bekend geworden fiscale wijzigingsvoorstellen, om de wetsvoorstellen niet eerder dan op 1 januari 2009 in werking te laten treden. Dit heeft als voordeel dat door de betrokken bedrijven voor eventueel gewenste aanpassingen kan worden aangesloten bij afsluiting van het boekjaar. Ik streef ernaar om de wetsvoorstellen op 1 januari 2009 in werking te laten treden.

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