

EUR Research Information Portal

Fiscale aspecten van het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen

Publication status and date:

Published: 02/12/2023

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Boomsluiters, E., & Kok, R. (2023). Fiscale aspecten van het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen. *WPNR*, 154(7437), 881-889. https://opmaat.sdu.nl/content/g-SDU_WPNR74372023_745741

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

Fiscale aspecten van het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen

1. Inleiding

Van 10 oktober 2022 tot en met 10 februari 2023 liep de internetconsultatie van het ontwerp-wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen. Feitelijk betrof het drie concept-wetsvoorstellen: een concept-wetsvoorstel met de nieuwe civielrechtelijke regeling, een concept-wetsvoorstel met de fiscale maatregelen en een concept-wetsvoorstel met enkele invoeringsbepalingen, waaronder overgangsrecht.

In deze bijdrage zullen wij enkele fiscale aspecten van deze concept-wetsvoorstellen de revue laten passeren. Een uitputtende behandeling van alle vraagstukken is niet beoogd.

Wij bouwen deze bijdrage als volgt op. In onderdeel 2 beginnen we met enkele algemene opmerkingen die relevant zijn voor het begrip van deze bijdrage. Vervolgens behandelen wij de invloed van de concept-wetsvoorstellen op de diverse belastingmiddelen: inkomstenbelasting (onderdeel 3), vennootschapsbelasting (onderdeel 4), dividendbelasting (onderdeel 5), conditionele bronbelasting (onderdeel 6), overdrachtsbelasting (onderdeel 7), schenk- en erfbelasting (onderdeel 8) en omzetbelasting (onderdeel 9).^{1,2} In onderdeel 10 sluiten wij deze bijdrage af met een samenvattende conclusie.

2. Enkele algemene opmerkingen

Uiteraard is het niet de bedoeling in deze bijdrage de nieuwe civieljuridische regelgeving te behandelen. Wij noemen daarom kort de belangrijkste elementen van het wetsvoorstel, voor zover die relevant zijn voor het begrip van deze bijdrage. Daarna zullen we heel kort de fiscale aspecten van het wetsvoorstel schetsen. Die werken we in de rest van deze bijdrage vervolgens in meer detail uit.

Onder de nieuwe regeling zullen er twee soorten personenvennootschappen bestaan, de openbare personenvennootschap en de stille personenvennootschap. De commanditaire vennootschap is een vorm van een openbare personenvennootschap.

Openbare personenvennootschappen hebben onder de nieuwe regeling rechtspersoonlijkheid. De rechtspersoonlijkheid wordt aan hen toegekend op basis van het voorgestelde art. 7:810 lid 1 BW. Hier doet zich echter iets bijzonders voor. De derde volzin van dit lid luidt:



Mr. dr. E. Boomsluiters*



Prof. dr.
Q.W.J.C.H. Kok**

“Bepalingen buiten deze titel die van toepassing zijn op een rechtspersoon, zijn niet van toepassing op de openbare personenvennootschap, tenzij in die andere bepaling van buiten deze titel anders is bepaald.”

Bedoelde titel is titel 13 van Boek 7 BW (de nieuwe titel over personenvennootschappen). Er is dus slechts sprake van rechtspersoonlijkheid binnen deze titel en niet daarbuiten.³ Zoals we hierna nog zullen zien, wordt er in het fiscale

* Universitair docent, Erasmus School of Law, Erasmus Universiteit Rotterdam.

** Hoogleraar vennootschapsbelasting, Erasmus School of Law, Erasmus Universiteit Rotterdam en partner Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam.

1. Wij gaan in deze bijdrage (behoudens enkele opmerkingen in een aantal voetnoten) niet in op het op 19 september 2023 ingediende wetsvoorstel fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (kamerstuknummer 36425). Op zich staat dat wetsvoorstel los van het onderhavige voorontwerp, maar er zijn wel belangrijke raakvlakken. Het kwalificatiebeleid gaat over de vraag of buitenlandse rechtsvormen naar Nederlandse maatstaven als transparant of non-transparant moeten worden gekwalificeerd. Onder het huidige kwalificatiebeleid, speelt de rechtspersoonlijkheid van de entiteit een rol. Rechtspersoonlijkheid is een van de elementen die ‘meetellen’ om tot non-transparantie te concluderen. Nu onder het voorontwerp een openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft, maar voor (onder meer) de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting een openbare personenvennootschap transparant is, zal moeten worden bezien welke rol rechtspersoonlijkheid in de toekomst nog moet spelen bij het kwalificatievraagstuk. Zie over de internationale aspecten van het voorontwerp en de samenhang met het kwalificatiebeleid Gijs Fibbe, Enkele internationale aspecten van het consultatie-wetsvoorstel ‘Modernisering personenvennootschappen’, NLF-W 2023/3 (met name onderdeel 3.2).
2. Wij gaan ook niet in op het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.
3. Zie ook blz. 69 van de MvT bij het Voorontwerp modernisering personenvennootschappen.

wetsvoorstel van uitgegaan dat openbare personenvennootschappen in de belastingwetten wel rechtspersoonlijkheid hebben (waarvan de gevolgen afhankelijk van de betreffende heffingswet al dan niet worden teruggedraaid). Met andere woorden, blijkbaar blijft de rechtspersoonlijkheid van openbare vennootschappen toch niet beperkt tot titel 13 van Boek 7 BW.

Vennoten in een openbare personenvennootschap zijn onder de nieuwe regeling hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van de vennootschap. Commanditaire vennoten in een commanditaire vennootschap (ook een openbare vennootschap) zijn dit echter niet. Zij zijn slechts aansprakelijk tot het bedrag van hun inleg. Anders dan onder het huidige recht geldt die beperking van de aansprakelijkheid ook als ze het beleid van de commanditaire vennootschap (mede)bepalen of handelen namens de commanditaire vennootschap op basis van een volmacht van de andere vennoten (tenzij een en ander een belangrijke oorzaak is van een faillissement van de commanditaire vennootschap – alsdan zijn ze wel hoofdelijk aansprakelijk).⁴

Vooruitlopend op de behandeling van de fiscale aspecten van het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen en de fiscale begeleidingswet per belastingmiddel merken we al het volgende op. Voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting en erf- en schenkbelasting blijft de transparantie van personenvennootschappen gehandhaafd.⁵ Voor de conditionele bronbelasting en de overdrachtsbelasting gaat het toekennen van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen wel gevolgen hebben.

3. Inkomstenbelasting

De behandeling van de inkomstenbelastingaspecten van het voorstel van Wet modernisering personenvennootschappen en de fiscale begeleidingswet verdelen we in een drietal subparagrafen: (a) de fiscale transparantie en ondernemingsfaciliteiten, (b) de voorgestelde doorkijkbepaling (op grond van deze bepaling wordt de fiscale transparantie van een personenvennootschap gehandhaafd ondanks het toekennen van rechtspersoonlijkheid aan een openbare personenvennootschap), en (c) regelingen omtrent de omzetting van een personenvennootschap in een kapitaalvennootschap en vice versa.

a. Fiscale transparantie en ondernemersfaciliteiten

De persoonlijke aansprakelijkheid van de vennoten van de openbare vennootschap is een belangrijke reden geweest voor de keuze om de fiscale transparantie van de openbare vennoot-

schap te handhaven, zo volgt uit de memorie van toelichting bij het fiscale wetsvoorstel. Ook de tijdens de eerste internetconsultatie vanuit de praktijk gebleken wens, evenals het advies van de werkgroep personenvennootschappen uit 2016, om de transparantie te behouden, hebben hierbij een rol gespeeld.⁶ Met het behoud van de transparantie worden de vennoten/natuurlijke personen rechtstreeks voor hun winstaandeel in de inkomstenbelasting betrokken, waardoor zij onder meer gebruik kunnen blijven maken van de fiscale ondernemersfaciliteiten.⁷ De aantrekkelijkheid van de fiscale ondernemersfaciliteiten is echter de laatste jaren afgenomen. Om de fiscale verschillen tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen, wordt de omvang van de zelfstandigenaftrek, een van de voornaamste ondernemersfaciliteiten, stap voor stap afgebouwd.⁸ Daarnaast geldt zowel voor de zelfstandigenaftrek als voor andere ondernemersfaciliteiten dat zij (sinds 2023) slechts tegen het laagste inkomstenbelastingtarief in aftrek kunnen worden gebracht.⁹ Het is dus de vraag in hoeverre het argument van het behoud van de ondernemersfaciliteiten nog daadwerkelijk veel gewicht in de schaal legt.

4. Zie blz. 106 van de MvT bij het Voorontwerp modernisering personenvennootschappen
5. Met uitzondering van de zogenoemde 'open commanditaire vennootschap' (art. 2 lid 3 onderdeel c AWR). Deze is onder huidig recht fiscaal non-transparant en dat blijft ook zo. Wij merken wel op dat onder de op 19 september 2023 voorgestelde Wet fiscaal kwalificatiebeleid samenwerkingsverbanden (kamerstuknummer 36425), de open commanditaire vennootschap per 1 januari 2025 zal verdwijnen. Dit betekent dat commanditaire vennootschappen in de toekomst altijd fiscaal transparant zullen zijn (tenzij sprake is van een omgekeerd hybride lichaam in de zin van art. 2 lid 3 jo. lid 12 Wet VPB 1969). Op zich staat het nieuwe kwalificatiebeleid los van het wetsvoorstel personenvennootschappen, maar er zijn wel belangrijke raakvlakken.
6. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 2-3.
7. Daarnaast maakt de transparantie het mogelijk om verliezen van de personenvennootschap rechtstreeks te verrekenen met andere inkomsten van de vennoten. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, par. 1.3 en Rapport van de werkgroep personenvennootschappen, onder voorzitterschap van M. van Olffen, september 2016, par. 1.2.7.
8. Naar € 900 in 2026.
9. Ook deze beperking is stap voor stap ingevoerd. In 2021 was het maximale tarief voor de ondernemersaftrek 43%, in 2022 40%.

Het Voorontwerp modernisering personenvennootschappen brengt op het punt van de ondernemersfaciliteiten een aantal wijzigingen met zich. In de eerste plaats vervalt het ondernemerschap voor de stille maat (vennoot), waardoor deze niet langer gebruik kan maken van de ondernemersfaciliteiten. De huidige Wet IB 2001 maakt namelijk onderscheid tussen de ('bedrijfs') ondernemer van art. 3.4 Wet IB 2001 en de beoefenaar van het zelfstandig beroep van art. 3.5 Wet IB 2001. Om op grond van art. 3.4 Wet IB 2001 als ondernemer voor de inkomstenbelasting te worden aangemerkt – en daarmee in aanmerking te komen voor de ondernemersfaciliteiten – moet de onderneming voor rekening van de belastingplichtige worden gedreven en moet deze rechtstreeks worden verbonden voor de verbintenissen betreffende de onderneming. Laatstgenoemde voorwaarde geldt op grond van art. 3.5 lid 2 Wet IB 2001 niet voor de beoefenaar van het zelfstandig beroep, waardoor naar huidig recht ook de stille maat/zelfstandig beroepsbeoefenaar als ondernemer wordt aangemerkt.¹⁰ In het concept-wetsvoorstel vervalt het onderscheid tussen bedrijfs- en beroepsuitoefening.¹¹ Voor beide categorieën ondernemers zullen dan de voorwaarden van art. 3.4 Wet IB 2001 gelden. De stille vennoot/zelfstandig beroepsbeoefenaar kwalificeert vanaf dat moment als 'medegerechtigde tot het ondernemingsvermogen' in de zin van art. 3.3 Wet IB 2001, dat wil zeggen als winstgenieter, maar zonder recht op de ondernemersfaciliteiten.¹²

Ook voor de commanditaire vennoot die beheersdaden verricht, heeft het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen fiscale gevolgen. Commanditaire vennoten worden in beginsel niet als ondernemers voor de inkomstenbelasting aangemerkt, omdat zij slechts een beperkte aansprakelijkheid hebben. Zij worden op grond van art. 3.3 Wet IB 2001 aangemerkt als 'medegerechtigden tot het ondernemingsvermogen'. Onder huidig recht verandert dit, zodra de commanditaire vennoot overgaat tot het verrichten van beheersdaden. Omdat hij daardoor hoofdelijk aansprakelijk wordt voor de schulden van de vennootschap, wordt hij vanaf dat moment voor de inkomstenbelasting als ondernemer in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 aangemerkt en heeft hij recht op de ondernemersfaciliteiten. Onder de nieuwe regeling leiden beheersdaden in beginsel niet langer tot hoofdelijke aansprakelijkheid, waardoor een verandering van fiscale status zich niet zo snel zal voordoen.

b. De doorkijkbepaling

De fiscale transparantie wordt vastgelegd in het voorgestelde art. 2.14bis Wet IB 2001, de zogenoemde 'doorkijkbepaling'.¹³ Het artikel bepaalt dat voor toepassing van de Wet IB 2001,¹⁴ de

bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten van de openbare personenvennootschap¹⁵ worden toegerekend aan de vennoten, naar rato van hun gerechtigdheid.¹⁶ Hiermee wordt aangesloten bij de huidige fiscale behandeling, zodat er voor de belastingplicht van de vennoten in de inkomstenbelasting in beginsel niets verandert.¹⁷ Voor het behouden van de fiscale transparantie is deze bepaling in feite niet nodig – rechtspersoonlijkheid is niet doorslaggevend voor de fiscale kwalificatie van personenvennootschappen – , zodat het artikel kan worden beschouwd als een bevestiging.¹⁸

In de memorie van toelichting van de fiscale begeleidingswet wordt vermeld dat een openbare personenvennootschap niet kan worden aangemerkt als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Voor de participaties van de vennoten in een personenvennootschap is in het wetsvoorstel voor de term 'deelnamerecht' gekozen.¹⁹ Dit is opvallend, omdat de maatschap op aandelen (een maatschap waarvan het kapitaal in evenredige, vrij verhandelbare participaties is verdeeld) door de Hoge Raad is aangemerkt als een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel a

10. HR 8 juli 2011, ECLI:HR:NL:2011:BR0352, V-N 2011/62.12.

11. Art. 3.5 Wet IB 2001 komt daarmee te vervallen.

12. De status van medegerechtigde in de zin van art. 3.3 Wet IB 2001 heeft ook gevolgen voor de verliesverrekening (art. 3.9 Wet IB 2001).

13. Voor de volledigheid merken wij op dat ook in het op 19 september 2023 ingediende wetsvoorstel fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (kamerstuknummer 36425) is voorzien in de introductie van een art. 2.14bis Wet IB 2001 dat de transparantie van onder meer de huidige samenwerkingsverbanden maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap vastlegt. Dit is slechts een codificatie van de huidige praktijk. Onder het nieuwe personenvennootschapsrecht zal dit artikel dus moeten worden herschreven zodat de personenvennootschappen als bedoeld in het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen eronder gaan vallen.

14. En, via art. 8 lid 3 (nieuw) Wet Vpb 1969, voor de vennootschapsbelasting.

15. En buitenlandse entiteiten die vergelijkbaar zijn met een openbare vennootschap.

16. Die wordt bepaald op basis van de winstverdeling.

17. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 4.

18. Zie ook NOB, Reactie internetconsultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen, 10 februari 2023, blz. 3.

19. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 4.

Wet Vpb 1969.²⁰ Onder deze omstandigheden kan een personenvennootschap, ook onder toekomstig recht, als belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting en daarmee als non-transparant worden aangemerkt.²¹

c. Omzetting

De omzetting van een openbare personenvennootschap in een bv, nv, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, vereniging of stichting op basis van het voorgestelde art. 7:821 BW heeft voor de vennoten/natuurlijke personen als gevolg dat deze niet langer als ondernemer voor de inkomstenbelasting worden aangemerkt. Met deze statusovergang gaat een eindafrekening gepaard. De vennoten moeten afrekenen over de stille reserves, de fiscale reserves en de goodwill die op dat moment in de onderneming aanwezig zijn. Om deze eindafrekening mogelijk te maken wordt in het nieuwe art. 3.59a Wet IB 2001 een fictie opgenomen: het vermogen van de onderneming van de openbare vennootschap wordt ten tijde van de omzetting geacht te zijn overgedragen tegen de waarde in het economische verkeer. In de memorie van toelichting bij het fiscale wetsvoorstel²² wordt aangegeven dat voor de omzetting van een openbare personenvennootschap in een nv of bv en voor de omgekeerde situatie (de omzetting van een nv of bv in een openbare personenvennootschap) zal worden voorzien in fiscale doorschuiffaciliteiten die aansluiten bij de bestaande faciliteiten in de inkomsten- en vennootschapsbelasting.²³

4. Vennootschapsbelasting

Zoals in onderdeel 3 is uiteengezet, zijn openbare vennootschappen op grond van art. 2.14bis (nieuw) Wet IB 2001 fiscaal transparant. Deze bepaling is van overeenkomstige toepassing in de vennootschapsbelasting (art. 8 lid 3 (nieuw) Wet VPB 1969).²⁴ Overigens, het is niet de bedoeling dat ook toerekening plaatsvindt van bezittingen/schulden/opbrengsten/kosten van een open commanditaire vennootschap aan haar vennoten. Een open commanditaire vennootschap is belastingplichtig op grond van art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 en blijft dat ook.²⁵ In die zin is art. 2.14bis Wet IB jo. art. 8 lid 3 (nieuw) Wet VPB 1969 de generalis en art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 de specialis.

Openbare personenvennootschappen zijn rechtspersonen (zie onderdeel 2).²⁶ Het huidige art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969 bepaalt dat vennootschapsbelastingplichtig zijn:

“hiervoor niet genoemde verenigingen en stichtingen alsmede andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen, indien en voor zover zij een onderneming drijven.”²⁷

Zonder nadere bepaling zouden openbare vennootschappen derhalve belastingplichtig worden indien en voor zover zij een onderneming drijven.^{28, 29} Dat is niet de bedoeling en daarom wordt voorgesteld in deze bepaling “publiekrechtelijke

20. HR 24 november 1976, ECLI:NL:PHR:1978:AX3276, BNB 1978/13.

21. Zie M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.3). Voor de volledigheid merken we echter op dat onder het op 19 september 2023 ingediende wetsvoorstel fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (kamerstuknummer 36425) de belastingplicht van de burgerlijke maatschap op aandelen zal verdwijnen (deze worden dan transparant).

22. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 5 en 13.

23. Zie voor de vennootschapsbelasting par. 4 hierna.

24. Het huidige art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 komt te vervallen. Het huidige art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 moet zekerstellen dat een vennootschapsbelastingplichtig lichaam dat als commanditaire vennoot een belang heeft in een besloten commanditaire vennootschap belast wordt over zijn deel van de in die commanditaire vennootschap behaalde winst. Dit leek echter een overbodige bepaling. Zie J.A.R. van Eijnsden, Art. 8, derde lid, Wet Vpb. 1969 kan worden afgeschaft!, WFR 2002/1791.

25. Onder het wetsvoorstel kwalificatiebeleid rechtsvormen (kamerstuknummer 36425) zal de open commanditaire vennootschap echter verdwijnen. Commanditaire vennootschappen zijn dan (vanaf 1 januari 2025) transparant, tenzij sprake is van een omgekeerd hybride lichaam (art. 2 lid 3 jo. lid 12 Wet VPB 1969).

26. Dat die rechtspersoonlijkheid alleen maar geldt binnen het kader van titel 13 van Boek 7 BW heeft (blijkbaar) niet het gevolg dat openbare vennootschappen in de belastingwetgeving niet als rechtspersoon worden aangemerkt. Zie onze opmerking daarover in onderdeel 2 van deze bijdrage.

27. Met de hiervoor bedoelde verenigingen en stichtingen wordt bedoeld op in de vorm van een stichting of vereniging gedreven woningcorporaties (art. 2 lid 1 onderdeel d Wet VPB 1969).

28. Met ‘indien en voor zover zij een onderneming drijven’ wordt bedoeld op de situatie dat (bijvoorbeeld) een stichting enerzijds een onderneming drijft en anderzijds beleggingen houdt. Deze stichting is dan alleen belastingplichtig ter zake van haar onderneming.

29. Zie over de noodzaak art. 2 lid 1 onderdeel e Wet VPB 1969 aan te passen om belastingplicht van de openbare personenvennootschap te voorkomen M.L.M. van Kempen, Het wetsvoorstel Titel 7.13 BW en de fiscale transparantie van personenvennootschappen, WFR 2003/284 (onderdeel 3.2). Dit artikel is geschreven naar aanleiding van het wetsvoorstel Vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek, Tweede Kamer, vergaderjaar 2002-2003, 28746, maar haar argumenten gelden naar onze mening ook ten aanzien van het huidige voorontwerp.

rechtspersonen” te vervangen door “publiekrechtelijke rechtspersonen niet zijnde openbare personenvennootschappen”.^{30,31} Hetzelfde wordt in art. 3 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 geregeld ter zake van de buitenlandse belastingplicht. Daarbij moet men denken aan een in het buitenland gevestigde met een openbare personenvennootschap vergelijkbare buitenlandse rechtsvorm die in Nederland ondernemingsactiviteiten ontplooit. Het is niet de bedoeling dat die buitenlandse openbare personenvennootschappachtige entiteit dan in Nederland belastingplichtig wordt. De participanten in de entiteit zullen worden belast.

Voor de praktijk is nog het volgende van belang. Tijdens de behandeling van de ‘voorganger’ van het huidige voorontwerp is de vraag opgekomen of aan het bezitsvereiste van art. 15 lid 1 Wet VPB 1969 voor het vormen van een fiscale eenheid is voldaan in de situatie dat bv 1 een dochtermaatschappij (bv 2) houdt via een OVR of CVR:³²

“De Orde vraagt nader in te gaan op de positie van de dochtermaatschappij in de rechtsvorm van een BV die via een fiscaal transparante OVR of CVR wordt gehouden. In het verleden is aangegeven dat een lichaam dat commanditair vennoot is in een (fiscaal transparante) CV die aandelen in een dochter-BV heeft, slechts een fiscale eenheid met die dochter-BV kan aangaan indien de commanditair vennoot/lichaam zelf voor ten minste 95% juridisch en economisch eigenaar is van de aandelen in de dochter-BV. De Orde vraagt om bevestiging dat ook in de gevallen van een tussengeschiedelde OVR of CVR een fiscale eenheid kan worden aangaan. Dit kan worden bevestigd.”³³

Naar het ons voorkomt, heeft dit antwoord zijn belang verloren als gevolg van de Wet aanpassing fiscale eenheid.³⁴ In die wet is opgenomen dat de moedermaatschappij de gehele juridische en economische eigendom van 95% van de aandelen in de dochtermaatschappij moet hebben. Als de juridische eigendom van de aandelen berust bij een transparant samenwerkingsverband, wordt daaraan niet voldaan.³⁵ De vraag is of de in het voorontwerp voorgestelde toerekeningsregeling van art. 2.14bis (nieuw) Wet IB 2001 jo. art. 8 lid 3 (nieuw) Wet VPB 1969 tot gevolg heeft dat de moedermaatschappij de juridische eigendom van de aandelen in de dochtermaatschappij krijgt toegerekend, zodat wordt voldaan aan het bezitsvereiste van art. 15 lid 1 Wet VPB 1969. Wij menen van niet omdat – zo de transparantie van een entiteit al zo ver zou gaan dat de door zo’n entiteit gehouden juridische eigendom zou worden toegerekend aan de participanten – de bedoeling van de wijziging op grond van de Wet aanpassing fiscale eenheid juist was dat te voorkomen, maar

we hopen dat hier in het definitieve wetsvoorstel en toelichting daarop nog wordt ingegaan.³⁶

In onderdeel 3 (Inkomstenbelasting) zagen we dat een omzetting van een personenvennootschap naar een bv/nv in principe tot eindafrekening in de inkomstenbelasting zal leiden, maar dat een beroep kan worden gedaan op een doorschuifregeling, waardoor de claim voor de fiscus behouden blijft (de box 1 inkomstenbelastingclaim wordt dan omgezet in een box 2 inkomstenbelastingclaim en een vennootschapsbelastingclaim). Voor de situatie dat niet een natuurlijk persoon, maar een vennootschapsbelastingplichtig lichaam vennoot is in een personenvennootschap die wordt omgezet in een bv/nv, zal ook worden voorzien in een doorschuifregeling.³⁷

30. M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.3), merken terecht op dat het opmerkelijk is dat zowel in art. 2 lid 1 onderdeel e (nieuw) als in art. 3 lid 1 onderdeel a (nieuw) Wet VPB 1969 de toevoeging ‘of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen’ ontbreekt (die staat wel in art. 2.14bis Wet IB 2001). Wij zijn het met hen eens dat dit geen materieel belang heeft omdat normaal gesproken, vanwege de door Nederland gehanteerde zogenoemde ‘vergelijkbaarheidsmethode’, buitenlandse entiteiten op dezelfde manier worden behandeld als hun Nederlandsrechtelijke equivalent.
31. Verder komt het ons voor dat indien een openbare personenvennootschap een zogenoemde ‘omgekeerde hybride entiteit’ is, de openbare vennootschap op grond van art. 2 lid 3 en lid 12 Wet VPB 1969 wel belastingplichtig is. Dan geldt ook de toerekeningsbepaling van art. 2.14bis Wet IB 2001 jo. art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 niet. Een omgekeerde hybride entiteit is een entiteit die naar Nederlandse maatstaven in principe transparant is, maar naar de maatstaven van de vestigingsstaat of -staten van ten minste 50% van de (onmiddellijke of middellijke) participanten non-transparant. Om internationale mismatches te voorkomen, is een dergelijke entiteit per 1 januari 2022 vennootschapsbelastingplichtig gemaakt. Zie over dit vraagstuk ook B.F.M. Coebergh en E. Sarkinovic, Fiscale gevolgen van het wetsvoorstel Wet modernisering personenvennootschappen, MBB 2023/18 (onderdeel 4.2).
32. Openbare Vennootschap met Rechtspersoonlijkheid respectievelijk Commanditaire Vennootschap met Rechtspersoonlijkheid – de terminologie in wetsvoorstel 28746 (voorstel van wet tot vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek).
33. Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 065, nr. 8, blz. 8.
34. Wet van 30 november 2016, houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met enkele aanpassingen inzake de fiscale eenheid (Wet aanpassing fiscale eenheid), Stb. 2016, 479.
35. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015-2016, 34 323, nr. 3, blz. 6.
36. Zie ook Fred van Horzen, IB- en vpb-aspecten van het consultatiewetsvoorstel ‘Modernisering personenvennootschappen’ voor binnenlands belastingplichtigen, NLF-W 2023/2, M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.3) en B.F.M. Coebergh en E. Sarkinovic, Fiscale gevolgen van het wetsvoorstel Wet modernisering personenvennootschappen, MBB 2023/18 (onderdeel 4.2).
37. Het voorgestelde nieuwe lid 10 van art. 14 Wet VPB 1969.

Voor de omgekeerde situatie (van nv/bv naar personenvennootschap) geldt dat in principe eindafrekening in de vennootschapsbelasting dient plaats te vinden op grond van artt. 15c en 15d Wet VPB 1969, maar ook voor deze situatie zal een doorschuifregeling in het leven worden geroepen (art. 14d (nieuw) Wet VPB 1969). Hierbij is aansluiting gezocht bij de bestaande regeling voor de geruisloze terugkeer uit de bv (art. 14c Wet VPB 1969).^{38, 39}

5. Dividendbelasting

In de dividendbelasting verandert er niets. Openbare personenvennootschappen worden niet inhoudingsplichtig en ook niet belastingplichtig.

Een inhoudingsplichtige is de entiteit die een dividenduitkering⁴⁰ doet waarop dividendbelasting is verschuldigd. Op grond van art. 1 Wet DB 1965 zijn alleen dividenduitkeringen belastbaar die worden gedaan door in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen, andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en zogenoemde omgekeerde hybride entiteiten. De openbare personenvennootschap zal ook niet in deze opsomming worden opgenomen. De bedoeling is namelijk dat de openbare personenvennootschap ook voor de dividendbelasting een transparante entiteit is.

De belastingplichtige is degene die het dividend ontvangt en ten laste van wie de dividendbelasting wordt ingehouden. Stel dat X en Y vennoten zijn in een openbare personenvennootschap die aandelen in een bv bezit. De bv doet een dividenduitkering. Ook hier geldt dat wordt beoogd dat de openbare personenvennootschap transparant is. Daartoe bepaalt een nieuw lid 11 van art. 1 Wet DB 1965 dat dat dividend wordt geacht te zijn ontvangen door X en Y. Zij worden als de gerechtigden tot die dividendopbrengst aangemerkt naar rato van hun respectievelijke gerechtigdheid in de openbare personenvennootschap.⁴¹ Er zal dan op basis van hun positie worden beoordeeld of en hoeveel dividendbelasting is verschuldigd. Het kan bijvoorbeeld zo zijn dat een inhoudingsvrijstelling van toepassing is als X en/of Y een bv is.

6. Conditionele bronbelasting (Wet bronbelasting 2021)

Op grond van de Wet Bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) wordt vanaf 1 januari 2021 bronbelasting geheven op door een Nederlandse entiteit betaalde rente en royalty's aan een entiteit in een (zogenoemd) laagbelastend land. Vanaf

1 januari 2024 wordt de Wet BB 2021 uitgebreid tot dividendbetalingen.^{42, 43} Bij de bespreking van de gevolgen van het voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen moet een onderscheid worden gemaakt tussen bronbelasting op rente en royalty's enerzijds en bronbelasting op dividenden anderzijds.⁴⁴

Inhoudingsplichtig voor de rente en royalty's onder de Wet BB 2021 zijn (onder meer) op grond van art. 1.2 lid 1 onderdeel b onder 9 Wet BB 2021: rechtspersonen. Hieronder vallen dus ook openbare personenvennootschappen. Dit betekent dat indien een openbare personenvennootschap rente of royalty's betaalt aan een entiteit in een laagbelastend land, bronbelasting verschuldigd zou kunnen zijn. De openbare personenvennootschap is dus in dat opzicht niet transparant. Dat is bewust zo. In de concept memorie van toelichting op de fiscale begeleidingswet is daarover het volgende opgemerkt:

38. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 5 en 13.

39. Daarnaast zal worden voorzien in een eindafrekening in de dividendbelasting. Dat is het voorgestelde nieuwe onderdeel j van artikel 3, lid 1, Wet DB 1965. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 22. Hoewel in de memorie van toelichting niet wordt gesproken over een eindafrekening in de Wet bronbelasting 2021 ter zake van dividenden (die vanaf 1 januari 2024 onder de Wet bronbelasting zullen vallen), komt het ons voor dat ook daar in een eindafrekening dient te worden voorzien.

40. Overigens vallen niet alleen dividenduitkeringen onder de dividendbelasting, maar bijvoorbeeld ook rente op geldleningen die fiscaalrechtelijk als kapitaal worden beschouwd. Omwille van de overzichtelijkheid en de leesbaarheid, zullen wij het echter alleen over dividenduitkeringen hebben.

41. Datzelfde geldt als X en Y vennoot zijn in een buitenlandse rechtsvorm die vergelijkbaar is met een Nederlandsrechtelijke openbare personenvennootschap.

42. Wet van 4 november 2021, houdende wijziging van de Wet bronbelasting 2021 in verband met de invoering van een aanvullende bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties (Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden), Stb. 2021, 543.

43. Ter voorkoming van misverstanden: de Wet BB 2021 staat los van de Wet DB 1965. Het kan dus zijn dat – vanaf 1 januari 2024 – een dividend zowel wordt belast op grond van de Wet DB 1965 als op grond van de Wet BB 2021. Wel is voorzien in een anticumulatieregeling.

44. Zie voor een uitgebreide verhandeling over de invloed van het voorontwerp op de Wet bronbelasting 2021 Lex van Heijningen en Michael van Gijlswijk, Modernisering personenvennootschappen en de Wet bronbelasting 2021, WFR 2023/27.

“Ten aanzien van de bronbelasting op renten en royalty's acht het kabinet het echter niet wenselijk om de fiscale transparantie voor personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid te handhaven. De bronbelasting is erop gericht te ontmoedigen dat structuren met laagbelastende jurisdicties via Nederland lopen. In dat verband past het om ook rente- en royaltybetalingen door personenvennootschappen naar dergelijke jurisdicties aan bronbelasting te onderwerpen.”⁴⁵

Dat moge zo zijn, maar wij zouden willen pleiten voor consistentie, want voor dividenden onder de Wet BB 2021 blijft de transparantie namelijk wel behouden (zie hieronder).⁴⁶

Nu zou men verwachten dat in de concept memorie van toelichting ook aandacht zou zijn besteed aan de positie van een openbare personenvennootschap als ontvanger/eventuele belastingplichtige ter zake van (bronbelasting op) rente en royalty's. Art. 2.1 lid 1 Wet BB 2021 bepaalt dat belastingplichtig voor de belasting is: een lichaam dat gerechtigd is tot voordelen (rente en royalty's⁴⁷). Die toelichting ontbreekt echter.⁴⁸ Het is ons daarom onduidelijk of een openbare personenvennootschap belastingplichtig kan zijn. Wij verwachten dat dat niet de bedoeling is, maar als dat inderdaad niet de bedoeling van de wetgever is, zou men verwachten dat ook in de Wet BB 2021 zou worden voorzien in een bepaling als het hierboven – bij de dividendbelasting – besproken nieuwe lid 11 van art. 1 Wet DB 1965.

Voor bronbelasting (op grond van de Wet BB 2021) op dividenden geldt het volgende. In de concept memorie van toelichting (onderdeel 1.4) is opgemerkt:

“Voor de bronbelasting op dividenden die per 1 januari 2024 in werking treedt geldt dat de personenvennootschappen niet inhoudingsplichtig worden. De reden hiervoor is dat er bij het begrip inhoudingsplichtige in de Wet bronbelasting 2021 (zoveel mogelijk) is aangesloten bij het begrip inhoudingsplichtige in de dividendbelasting.”

De kring inhoudingsplichtigen voor bronbelasting op dividenden is kleiner dan de kring inhoudingsplichtigen voor bronbelasting op rente en royalty's. Zo kent de kring inhoudingsplichtigen voor bronbelasting op dividenden niet de specifieke categorie 'rechtspersonen'.⁴⁹

Er wordt in de concept memorie van toelichting niet gesproken over openbare personenvennootschappen als ontvanger/eventueel belastingplichtige ter zake van (bronbelasting op) dividenden.

7. Overdrachtsbelasting

Voor de overdrachtsbelasting is aansluiting gezocht bij het civiele recht. Door aan de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid toe te kennen zal deze zelf als verkrijger voor de overdrachtsbelasting kunnen kwalificeren. Voor de overdrachtsbelasting is de openbare vennootschap met andere woorden niet transparant. Fiscaal betekent dit een verandering ten opzichte van de huidige situatie ten aanzien van personenvennootschappen en tevens een verschil met de stille personenvennootschap. Het nieuwe regime brengt vooral een vereenvoudiging met zich mee. Bij de verkrijging van een onroerende zaak door een personenvennootschap is onder het huidige regime heffing bij de vennoten de hoofdregel. Onder het nieuwe regime is de overdrachtsbelasting niet langer verschuldigd door de vennoten, maar door de openbare personenvennootschap. En de wisseling van participanten in de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid leidt, doordat geen sprake meer is van afzonderlijke leveringen, in beginsel niet tot de heffing van overdrachtsbelasting. Een uitzondering geldt, indien een openbare personenvennootschap kwalificeert als onroerendezaakrechtspersoon.⁵⁰ Van een onroerendezaakrechtspersoon is sprake indien een rechtspersoon voldoet aan een bezitseis en een doeleis.⁵¹ De verkrijging van een belang in een onroerendezaakrechtspersoon wordt belast met overdrachtsbelasting

45. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, onderdeel 1.4. Wij hebben de voetnoot die in het origineel stond niet overgenomen.

46. Ook kritisch zijn M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.8).

47. Vanaf 1 januari 2024 ook dividenden, maar daar gaan we hierna op in.

48. Zie ook M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.8).

49. Dat wil niet zeggen dat rechtspersonen niet inhoudingsplichtig kunnen zijn, maar die inhoudingsplicht is dan niet louter gestoeld op het zijn van een rechtspersoon, maar omdat sprake is van een specifiek aangeduide rechtspersoon zoals een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (art. 1.2 lid 1 onderdeel b onder 1 en 2 Wet BB 2021).

50. Art. 52 (nieuw) Wet BRV. Zie verder A. Rozendal, Overdrachtsbelastingaspecten van het consultatiewetsvoorstel 'Modernisering personenvennootschappen', NLF-W 2023/11 (onderdeel 4.2), M.L.M. van Kempen, Fundamentele vereenvoudiging personenvennootschapsrecht in overdrachtsbelasting, WFR 2023/25 (onderdeel 5) en B.F.M. Coebergh en E. Sarkinovic, Fiscale gevolgen van het wetsvoorstel Wet modernisering personenvennootschappen, MBB 2023/18 (onderdeel 6.2.1).

51. Art. 4, lid 1, Wet BRV.

indien de verkrijging resulteert in een kwalificerend belang.⁵² De regels voor onroerendezaakrechtspersonen gaan dus ook gelden voor de openbare personenvennootschap.

Op grond van het overgangsrecht gaat het vermogen van een bestaande personenvennootschap die straks als openbare personenvennootschap wordt aangemerkt, onder algemene titel over op het moment van inwerkingtreding van de wet.⁵³ Terzake van de overgang van onroerende zaken daarbij zal geen overdrachtsbelasting worden geheven, zo volgt uit het voorgestelde art. 56 Wet BRV. Deze vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt ongeacht of de personenvennootschap al dan niet een onderneming drijft. Ingeval de personenvennootschap slechts de economische eigendom houdt – en de juridische eigendom in handen is van bijvoorbeeld een stichting –, geldt de vrijstelling van overdrachtsbelasting uitsluitend voor de overgang van de economische eigendom. De overdracht van de juridische eigendom door (in dit voorbeeld) de stichting aan de openbare personenvennootschap kan volgens het huidige wetsvoorstel niet meeliften op de vrijstelling. Vanuit de literatuur en door de NOB is kritiek uitgeoefend op deze beperking.⁵⁴ Daarnaast heeft de NOB verzocht om verduidelijking te geven over de toepassing van het overgangsrecht op het volgende punt. De memorie van toelichting bij het fiscale wetsvoorstel vermeldt dat het overgangsrecht geldt voor “goederen die op naam van de VOF, maatschap of CV zijn geleverd.”⁵⁵ Deze passage is verwarrend, omdat onroerende zaken nu juridisch niet op naam (kunnen) staan van een personenvennootschap en dus ook niet op naam van de personenvennootschap kunnen worden geleverd.⁵⁶

Terzake van de omzetting van een openbare vennootschap in een nv of bv zal geen overdrachtsbelasting worden geheven. Daarvoor is geen aparte vrijstelling nodig, aldus de memorie van toelichting, omdat de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan.⁵⁷ Een uitzondering geldt voor de situatie dat een openbare vennootschap, die geen materiële onderneming drijft, binnen drie jaar na de inwerkingtreding van de wet wordt omgezet in een nv of bv. Dan wordt de eerder op basis van art. 56 (nieuw) Wet BRV verleende vrijstelling teruggenomen. Een wisseling van de participanten van de openbare vennootschap binnen drie jaar na inwerkingtreding van de wet leidt niet tot het terugnemen van de verleende vrijstelling.⁵⁸

Voor de stille personenvennootschap resulteert de inwerkingtreding van de wet niet in een verkrijgingsmoment voor de overdrachtsbelasting.

Wanneer echter de stille vennootschap, doordat zij op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder eigen naam aan het rechtsverkeer gaat deelnemen,⁵⁹ openbaar wordt en daarmee rechtspersoonlijkheid verkrijgt, heeft dit wel gevolgen voor de overdrachtsbelasting. Het voorgestelde art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV voorziet in een vrijstelling voor vennootschappen die een onderneming drijven, onder verwijzing naar art. 7:810 lid 2 (nieuw) BW. De verwijzing naar art. 7:810 lid 2 (nieuw) BW⁶⁰ lijkt te suggereren dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting uitsluitend van toepassing is, indien de vennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt als gevolg van inschrijving in het handelsregister. Hiermee zou de stille vennootschap die door haar deelname aan het rechtsverkeer al openbaar wordt, voordat de inschrijving in het handelsregister heeft plaatsgevonden, tussen wal en schip vallen. De memorie van toelichting geeft echter aan dat de vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel d (nieuw) Wet BRV in die situatie zowel geldt voor de overgang van de economische eigendom bij het verkrijgen van de rechtspersoonlijkheid als voor de overgang van de juridische eigendom bij de latere inschrijving in het handelsregister. In de literatuur wordt verzocht om aanpassing van art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV, zodat de reikwijdte van de vrijstelling in

52. Art. 4, lid 3, Wet BRV.

53. Art. 218 Overgangsrecht NBW.

54. M.L.M. van Kempen, Fundamentele vereenvoudiging personenvennootschapsrecht in overdrachtsbelasting, WFR 2023/25 (onderdeel 4.3), A. Rozendal, Overdrachtsbelastingaspecten van het consultatiewetsvoorstel ‘Modernisering personenvennootschappen’, NLF-W 2023/11 (onderdeel 4.3.1) en NOB, Reactie internetconsultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen, 10 februari 2023, blz. 11.

55. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz.11.

56. M.L.M. van Kempen, Fundamentele vereenvoudiging personenvennootschapsrecht in overdrachtsbelasting, WFR 2023/25 (onderdeel 4.1), A. Rozendal, Overdrachtsbelastingaspecten van het consultatiewetsvoorstel ‘Modernisering personenvennootschappen’, NLF-W 2023/11 (onderdeel 4.3.1) en NOB, Reactie internetconsultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen, 10 februari 2023, blz. 9.

57. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 8.

58. Art. 56 lid 2 (nieuw) Wet BRV. Voor kritiek, zie B.F.M. Coebergh en E. Sarkinovic, Fiscale gevolgen van het wetsvoorstel Wet modernisering personenvennootschappen, MBB 2023/18 (onderdeel 6.2.1) en NOB Reactie internetconsultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen, 10 februari 2023, blz. 10.

59. Art. 7:800 lid 2 BW.

60. Welke bepaling aangeeft dat op het moment van de inschrijving in het handelsregister het vermogen onder algemene titel overgaat.

laatstbedoelde situaties ook duidelijk uit de wettekst blijkt. Daarbij wordt aangegeven dat ook art. 7:810 (nieuw) BW aanvulling behoeft, omdat – hoewel in de memorie van toelichting wordt aangenomen dat in de bovenomschreven situatie eerst de economische eigendom en daarna de juridische eigendom overgaat – een duidelijke privaatrechtelijke regeling voor die situatie ontbreekt.⁶¹

Art. 15 lid 1 onderdeel e Wet BRV zal worden uitgebreid in die zin, dat de daarin opgenomen inbrengvrijstelling geldt voor alle personenvennootschappen, ongeacht rechtspersoonlijkheid en ongeacht inschrijving in het handelsregister. Art. 15 lid 1 onderdeel f WBRV zal op een aantal punten worden aangepast en uitgebreid. Een verdere behandeling van de wijzigingen in de overdrachtsbelasting valt buiten het bestek van onze bijdrage. Voor een meer uitgebreide bespreking verwijzen wij naar de in de voetnoten vermelde literatuur.

8. Schenk- en erfbelasting

Voor de Successiewet blijft de transparantie van de openbare personenvennootschap gehandhaafd. Dit wordt geregeld in het nieuwe art. 15a SW 1956. De verkrijging van een gerechtigdheid in een openbare vennootschap wordt geacht een verkrijging te zijn van de bezittingen en schulden van die vennootschap (lid 1). De verkrijging door de openbare personenvennootschap wordt aangemerkt als een verkrijging door de vennoten (lid 2). En schenkingen door de openbare vennootschap worden beschouwd als schenkingen door de vennoten (lid 3). Voor de toerekening van de bezittingen en schulden verwijst art. 15a (nieuw) SW 1956 naar art. 2.14bis (nieuw) Wet IB 2001. Beoogd is om een gelijke behandeling met de stille vennootschap te bewerkstelligen.⁶²

In de artikelen 7 en 24 SW 1956 zullen regelingen worden opgenomen voor de mogelijke samenloop tussen de overdrachtsbelasting en de schenk- en erfbelasting die kan optreden als gevolg van het verschil in benadering van de transparantie.

9. Omzetbelasting

Voor de omzetbelasting lijken er op het eerste gezicht geen gevolgen te zijn aangezien in de omzetbelasting niet zozeer wordt aangesloten bij een bepaalde rechtsvorm voor het bepalen van de belastingplicht, maar bij de ondernemer/onderneming. Onder het huidige recht is een vennootschap onder firma, die een onderneming drijft, belastingplichtig en na invoering van (het voorstel tot) de Wet modernisering personenvennootschappen zal een openbare personenvennootschap, die een onderneming drijft, belasting-

plichtig zijn. Het toekennen van rechtspersoonlijkheid aan een personenvennootschap heeft dus geen gevolgen.⁶³

10. Afsluiting

In deze bijdrage hebben we in hoofdlijnen de fiscale gevolgen van de Wet modernisering personenvennootschappen, inclusief de fiscale begeleidingswet besproken. Voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting en schenk- en erfbelasting lijken de gevolgen beperkt omdat de fiscale transparantie van een samenwerkingsverband gehandhaafd blijft. Wel is voorzien (of zal worden voorzien) in maatregelen omtrent de omzetting van een personenvennootschap in een kapitaalvennootschap en vice versa. Voor de bronbelasting op grond van de Wet bronbelasting 2021 en de overdrachtsbelasting zijn er wel diverse belangrijke gevolgen. Voor de omzetbelasting zijn er op het eerste oog geen gevolgen.

61. M.L.M. van Kempen, Fundamentele vereenvoudiging personenvennootschapsrecht in overdrachtsbelasting, WFR 2023/25 (onderdeel 6.6).

62. Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen, MvT, blz. 24. Van Kempen en Stevens merken op dat, om volledige gelijke behandeling te krijgen, een aanpassing van art. 11 SW 1956 nodig is. M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.4).

63. Zie voor een tweetal vraagpunten/opmerkingen echter M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11 (onderdeel 3.5) en de aldaar aangehaalde literatuur.