

DISCUSSIEBIJDRAGE

| | |
|---------|---|
| Datum | November 2024 |
| Betreft | Potentiële conversieproblemen a.g.v. nieuw kwalificatiebeleid |

Gebruikte afkortingen

- DNV = deelnemingsvrijstelling
- CV = commanditaire vennootschap
- LP = Limited Partnership
- Wet FKR = WFKR = Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen
- FMV = fair market value = WEV = waarde in het economische verkeer
- TP = transfer pricing

1. Casusposities

1. Gegeven de gepubliceerde **beslisnota's**, bestaat de afwijkende kwalificatie dat een buitenlandse CV-achtige als een niet-transparante FGR kwalificeert, mits zij kwalificeert als beleggingsfonds in de zin van 1:1 Wft. Casus: een Nederlandse Vpb-plichtige commanditaire participant neemt deel in een buitenlandse CV-achtige welke mogelijk kwalificeert onder de voorwaarden van een FGR.
Vraag: Kan in dit kader indicatief worden beoordeeld dat er dan géén sprake is van een fictieve vervreemding onder toepassing van artikel IX lid 2 WFKR? Kan er een centraal spoedproces worden afgesproken om buitenlandse CV-achtigen vóór 1 januari 2025 te beoordelen in dit kader?
2. In **KG:003:2024:8** is bevestigd dat natuurlijke personen als participant met een AB in een vreemdrechtelijke open CV-achtige, onverkort onder het overgangsrecht WFKR vallen.
Vraag: Kan worden bevestigd dat hetzelfde geldt voor Vpb-plichtige participanten in een vreemdrechtelijke open CV-achtige (met uitzondering van het geval dat sprake is van een omgekeerd hybride lichaam)?
3. Een open CV heeft verschillende bezittingen waaronder een deelneming op de balans staan (waar onder huidig recht de DNV op van toepassing is). Bij doorschuiving (ex artikel X, lid 1, WFKR) kwalificeert de deelneming bij de achterligger(s) niet als deelneming (<5%).



Het lijkt niet de bedoeling van de wetgever te zijn om onbelaste meerwaarde opeens te belasten.

Vraag: Kan worden gesteld dat de achterligger(s) in de plaats treden van de open CV en dus dat de positie van de open CV wordt overgenomen door die participant(en) en op het niveau van de open CV was de DNV van toepassing en derhalve kan er worden geherwaardeerd?

4. BV houdt een 6% belang in een LP met als enkel activum een 100% deelneming in een operationele entiteit waarop de DNV van toepassing is. LP is een buitenlandse CV-achtige die transparant wordt per 1 januari 2025. Een deel van de 6% (stel 2%) wordt verkocht vóór 1 januari 2025 – stel 1 november 2024 – waardoor de participatie onder de 5% zakt.
Vraag: Kan, vanuit de gedachte dat het een direct gevolg is van een wetsfictie dat de activa (de deelneming) aan de BV en niet langer aan de LP worden toegerekend, de aflopende DNV-regeling van het 16e lid van artikel 13 Wet Vpb 1969 worden toegepast op het onderliggende 4% in de deelneming voorheen gehouden door de LP ná 1 januari 2025 voor 3 jaar na de verkoop? Of stopt de toepassing van de aflopende DNV op het moment dat fictief na 31 december 2024 de deelneming in de LP niet langer bestaat?
5. BV houdt een 6% belang in een LP met als enkel activum een 100% deelneming in een operationele entiteit waarop de DNV van toepassing is. LP is een buitenlandse CV-achtige die transparant wordt per 1 januari 2025. Een deel van de 6% (stel 2%) wordt verkocht ná 1 januari 2025 – stel 1 februari 2025 – waardoor de participatie onder de 5% zakt.
Vraag: Kan, vanuit de gedachte dat het een direct gevolg is van een wetsfictie dat de activa (de deelneming) aan de BV en niet langer aan de LP worden toegerekend, de aflopende DNV-regeling van het 16e lid van artikel 13 Wet Vpb 1969 worden toegepast op het onderliggende belang van 4% in de deelneming van de LP met het oog op het technisch niet voldoen aan de 1-jaarseis op het niveau van de directe deelneming?
6. BV houdt als beherend vennoot een 15% belang in een open CV. De overige 85% wordt gehouden door in het buitenland gevestigde commanditaire vennoten. De open CV wordt in beginsel transparant vanaf 1 januari 2025, maar aangezien >50% van de commanditaire vennoten de (open) CV als niet transparant ziet, wordt het een omgekeerde hybride entiteit o.g.v. art. 2 lid 3 jo. lid 11 (nieuw) Wet Vpb 1969. De open CV wordt hierdoor volledig belastingplichtig, zelfs wanneer er vóór de wijzigingen in het kwalificatiebeleid sprake was van een gedeeltelijke belastingplicht (afhankelijk van beherend vs. commanditair deel). Voor de beherend vennoot (BV) betekent dit een overdracht van vermogensbestanddelen tegen uitreiking van aandelen. Deze vermogensbestanddelen vormen geen deelneming en geen zelfstandig onderdeel van een onderneming. De beherend vennoot kan daardoor geen gebruik maken van de aandelenfusiefaciliteit noch van de bedrijfsfusiefaciliteit.





Vraag: Is het in deze casus mogelijk een goedkeuring te ontvangen om als beherend vennoot toch gebruik te kunnen maken van de bedrijfsfusiefaciliteit?

7. Casus met een NL BV, daarboven een EU tussenhoudster, daarboven een open CV en daarboven diverse participanten. Voor toepassing van de objectieve toets van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting wordt (onder huidig recht) een onderneming aanwezig geacht in de open CV. Vanaf 1 januari 2025 wordt de onderneming die in de open CV aanwezig is toegerekend aan de participanten boven de open CV.

Vraag: Kan worden bevestigd dat voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling (en vergelijkbaar voor artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969) er vanaf 1 januari 2025 nog steeds van kan worden uitgegaan dat er een onderneming aanwezig is op het niveau van de (inmiddels) transparante open CV-achtige? Zo nee, kan dan worden bevestigd dat de onderneming ook vanaf 1 januari 2025 een beslissende factor is in het behalen van de EU misbruiktoets?

Vergelijkbare vraag in een casus met NL BV die een belang houdt in een LP en de LP houdt op haar beurt ook weer allerlei belangen. De LP drijft een onderneming als participatiemaatschappij zoals gedefinieerd in de wetsgeschiedenis (*Kamerstukken II 2009/10, 31 129, 8, p. 29*). De LP wordt met ingang van 1 januari 2025 transparant, waarbij er géén vaste inrichting in het buitenland ontstaat.

Vraag: Kunnen de als participatiemaatschappij kwalificerende activiteiten van de LP in de gegeven situatie ook na 1 januari 2025 worden meegenomen in de beoordeling van de motieftoets van de DNV?

8. Bij niet vergelijkbare niet in Nederland gevestigde rechtsvormen zal de symmetrische methode worden toegepast. Dit houdt in dat zo'n niet-vergelijkbare niet in Nederland gevestigde rechtsvorm voor Nederlandse belastingdoeleinden als non-transparant wordt behandeld indien *'de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam.'* In alle andere gevallen wordt dit niet-vergelijkbare lichaam voor Nederlandse belastingdoeleinden als transparant behandeld. Bij landen met een federale staatsinrichting – zoals Duitsland, de Verenigde Staten en Zwitserland – kan het voorkomen dat een rechtsvorm op federaal niveau niet-zelfstandig belastingplichtig is, maar op (het lagere) statelijk niveau wel als zelfstandig belastingplichtig wordt behandeld.

Vraag: Hoe moet de zinssnede *'de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en kosten volgens de fiscale regelgeving van een staat die dat lichaam als inwoner behandelt worden toegerekend aan dat lichaam'* in gevallen als hierboven beschreven worden opgevat?



9. Casus met een NL BV die als commanditaire vennoot reeds enkele jaren deelneemt in een Duitse KG voor 99% en de resterende 1% wordt gehouden door een Duitse groepsmaatschappij met de rechtsvorm van een GmbH als beherende vennoot. In de Duitse KG zit een onderneming. De KG wordt transparant met ingang van 1 januari 2025 a.g.v. de WFKR. Voor Duitse doeleinden is KG transparant voor de Körperschaftsteuer en niet-transparant voor de Gewerbesteuer in 2024 alsmede in 2025.
Vraag: Indien de activa en de winst van de KG zijn onderworpen aan de Gewerbesteuer, gaat Nederland bij deze allocatie aansluiten o.g.v. ad I 'Met betrekking tot het verdrag in zijn geheel' onderdeel 2 Protocol 2012? Hoe dient in dat geval te worden omgegaan met een vordering of schuld van de KG op de BV?
10. A BV houdt een 3% belang in een LP met verschillende activa. De LP is in het buitenland gevestigd en niet onderworpen aan de Wet Vpb 1969. A BV heeft voor dit belang in het verleden 100 betaald, dit is tevens de boekwaarde ultimo 2024. Het belang heeft ultimo 2024 een WEV van 500. Door gebruik te maken van de WFKR-aandelenfusiefaciliteit kan BV het 3%-belang in LP zonder belastingheffing inbrengen in een nieuw opgerichte B BV tegen uitreiking van 100% van de aandelen in B BV. De vraag is voor welke waarde B BV het verkregen 3%-belang in LP te boek mag stellen. A BV moet de boekwaarde van het belang in LP van 100 doorrollen naar de aandelen in B BV. De latente VPB-claim op 400 wordt hiermee doorgeschoven naar het 100%-aandelenbelang dat A BV houdt in B BV (art. XII lid 5 WFKR jo. Art. 13h Wet Vpb 1969). Het zou logisch zijn als B BV het 3%-belang in de onderliggende activa van LP te boek mag stellen tegen WEV van 500. Art. 8bd Wet Vpb 1969 bepaalt echter dat B BV de onderliggende activa van LP alleen te boek mag stellen op WEV van 500 als A BV ter zake van de overdracht van het belang wordt betrokken in een naar de winst geheven belasting.
Vraag: Is artikel 8bd Wet Vpb 1969 van toepassing op inbreng in het kader van de WFKR-aandelenfusiefaciliteit? En zo ja, kan de aandelenfusiefaciliteit voor 8bd-doeleinden dan worden beschouwd als objectieve vrijstelling?
11. BV houdt een 6% belang in LP met verschillende activa. LP is een buitenlandse CV-achtige die transparant wordt per 1 januari 2025. Door het transparant worden van LP verschijnen op de balans van B BV vermogensbestanddelen. De LP heeft geen Nederlands inkomen.
Vraag: (Aangenomen dat de vervreemdingsfictie van IX, eerste lid, WFKR ook geldt voor LP), moet de vervreemdingsfictie van art. IX, eerste lid, WFKR zo worden uitgelegd dat de commanditaire vennoten op grond van die fictie spiegelbeeldig worden geacht de vermogensbestanddelen van de open CV te hebben verkregen tegen de waarde in het economische verkeer naar rato van hun gerechtigdheid?



- Zo nee, hoe moet - vanuit de optiek van B BV - de verkrijging van deze vermogensbestanddelen en de daarmee samenhangende vermogensmutatie worden bestempeld tegen de achtergrond van het totale winstbegrip van art. 3.8 Wet IB jo. Art. 8 lid 1 en artikel 2 lid 6 Wet Vpb (voordeel uit onderneming)?
 - Zo ja, kan worden bevestigd dat artikel 8bd Wet Vpb niet van toepassing is op de verkregen vermogensbestanddelen (lijkt immers op participatie-inkoop en er is geen daadwerkelijke transactie)?
12. Een fonds voldoet eventueel aan de definitie van artikel 1:1 Wft, terwijl de beheerder is uitgezonderd van de Wft vergunningsverplichtingen op basis van artikel 1:13a, 1:13b en 2:66a Wft (bijvoorbeeld holdings, bedrijfspensioenvoorziening of werknemersparticipatie). Deze lichamen kunnen toch kwalificeren als FGR (*Kamerstukken II 2023/24, 36 423, 3, p. 14*).
Vraag: In hoeverre is een AFM beoordeling als beleggingsfonds of het hebben van een vergunning relevant voor de FGR-toets, en hoe wordt hier naar gekeken voor buitenlandse fondsen?

2. Rechtsvormenlijst in conceptbesluit

13. Het conceptbesluit omvat een uitgebreidere (thans indicatieve) lijst met verschillende buitenlandse rechtsvormen die zijn beoordeeld op basis van de bestaande toetsingskaders. Hoewel dit een welkome verduidelijking is, resteert een aantal veelvoorkomende rechtsvormen dat niet op deze lijst staat.
Vraag: Wordt de lijst regelmatig geüpdatet (wekelijks, maandelijks) na beoordeling van andere rechtsvormen?
14. Er staan rechtsvormen op de rechtsvormenlijst die op grond van lokale wetgeving verschillende juridische kenmerken kunnen hebben, zoals het al dan niet uitsluiten van aansprakelijkheid van leden of vennoten jegens derden, het verdelen in aandelen verdeeld kapitaal, het beperken van de overdraagbaarheid van aandelen, etc. In het conceptbesluit worden de relevante juridische kenmerken van de rechtsvormen die zijn gekwalificeerd aan de hand van die kenmerken niet vermeld. Dit laat onzekerheid bestaan over het relatieve belang van elk kenmerk in de beoordeling en bovendien is onduidelijk welke kenmerken de beoordeelde rechtsvormen hebben.



Vraag: Hoe kan inzicht worden verkregen in de toepassing en afweging van de relevante toetsingskaders die ten grondslag liggen aan de conclusies over de vergelijkbaarheid van de buitenlandse rechtsvormen die zijn opgenomen in het geactualiseerde conceptbesluit; is er bijvoorbeeld een voornemen om hierover meer duidelijkheid te verschaffen via kennisgroepstandpunten of samenvattingen van rulings?

Vraag: Is het mogelijk de relevante kenmerken van de beoordeelde rechtsvormen wel te benoemen in de bijlage zodat belastingplichtigen en de Belastingdienst eenvoudiger kunnen vaststellen of een rechtsvorm in casu overeenkomstige kenmerken heeft als reeds gekwalificeerde rechtsvormen?

Procesvraag: Zou het in dit kader mogelijk zijn om een periodiek overleg op te zetten waarin niet-opgenomen entiteiten en de gronden voor het niet opnemen op de lijst dan wel voor de betreffende kwalificatie, worden besproken?

3. Informatiegebrek m.b.t. belangen in buitenlandse open cv-achtigen

15. BV houdt een 6% belang in een LP met verschillende activa. Op het belang in de LP is onder de huidige toepassing van de wet de DNV van toepassing. LP is een buitenlandse CV-achtige die transparant wordt per 1 januari 2025. De DNV is geheel van toepassing op de onderliggende activa vanaf 1 januari 2025.

Vraag: Indien er een gebrek is aan informatie over de waarde van de onderliggende deelnemingen, kan de waardebepaling worden gebaseerd op de FMV van de LP waarbij de onderliggende LP activa worden gebundeld zolang de DNV van toepassing is?

16. BV houdt een 6% belang in een LP met verschillende activa. Op het belang van BV in de LP is onder de huidige toepassing van de wet de DNV van toepassing. LP is een buitenlandse CV-achtige die transparant wordt per 1 januari 2025. Vanaf 1 januari 2025 is de DNV op het niveau van NL BV van toepassing op alle onderliggende deelnemingen, maar de LP heeft naast deelnemingen ook overige activa (e.g. cash, vorderingen).

Vraag: Indien er een gebrek is aan informatie over de waarde van de onderliggende deelnemingen, kan praktisch de waarde worden bepaald van de onderliggende activa in de LP als enkel de FMV bekend is van het belang in de LP op 1 januari 2025?

Suggestie: Het zou voor de hand liggen de FMV van de LP als basis te nemen en daarvan af te trekken de waarde van activa zonder restwaarde component (in TP termen), zoals eventuele vorderingen en cash.



In de aanname dat het restant ziet op activa waarvoor de DNV geldt, kan het restant dan verdeeld worden over deze activa gezamenlijk? Dit in de veronderstelling dat het belang in de LP in de toekomst zal worden verkocht (waarbij praktisch gezien de onderliggende activa gebundeld worden overgedragen).

Procesvraag: Kan er een gecentraliseerd proces komen waar dit (relatief) snel kan worden afgestemd met de Belastingdienst?

4. Samenloop

17. Onder huidig recht werkt het regime voor afgezonderde particuliere vermogens van artikel 2.14a Wet IB 2001 (APV-regime) niet door naar de dividendbelasting en ook niet naar de bronbelasting. Dat betekent dat er in situaties met een APV als aandeelhouder van een Nederlandse entiteit, op dit moment een mismatch bestaat tussen de belastingplichtige voor de inkomstenbelasting enerzijds (i.e. de inbrenger in het APV of diens erfgenamen) en de belastingplichtige voor de dividendbelasting/bronbelasting anderzijds (i.e. het APV zelf). In het geval dat zowel bronbelasting als dividendbelasting wordt geheven van het APV zelf, wordt de bronbelasting verminderd met de dividendbelasting dus is de effectieve Nederlandse bronheffing 25,8%. De WFKR beoogt die mismatch voor de dividendbelasting weg te nemen door toevoeging van een nieuw twaalfde lid aan artikel 1 Wet DB 1965, op grond waarvan het APV-regime kort gezegd vanaf 1 januari 2025 door zal werken naar de dividendbelasting. Een vergelijkbare bepaling ontbreekt echter voor de Wet BB 2021. Het gevolg daarvan lijkt dat de belastingplichtige voor de dividendbelasting en de bronbelasting vanaf 1 januari 2025 niet langer gelijk zijn in het geval van uitkering aan een APV (voor zover dat APV transparant is). Het gevolg van het voorgaande zou zijn dat in het geval van een dividenduitkering aan een APV in een laagbelastende jurisdictie tot 40.8% Nederlandse bronheffing is verschuldigd. Van de verrekeningsmogelijkheid kan naar de letter van de wet (artikel 6.1 Wet BB 2021) geen gebruik worden gemaakt, omdat de conditionele bronbelasting en de dividendbelasting niet ten laste van dezelfde belastingplichtige worden geheven. Die uitkomst lijkt niet in lijn met doel en strekking van de WFKR, waar expliciet is opgemerkt dat voor de toepassing van de samenloopbepaling in de Wet BB 2021 het van belang is dat zowel de dividend- als de bronbelasting verschuldigd is door hetzelfde lichaam.

Vraag: Kan de hardheidsclausule worden toegepast in een dergelijke situatie? Of wordt overwogen artikel 1 lid 12 Wet DB 1965 (nieuw) toe te voegen aan artikel 2.1 Wet BB 2021?





Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

