

Evaluatie gevolgen van invoering Titel 7.13 BW voor fiscale kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden

Inleiding en achtergrond

Op het moment van het schrijven van dit artikel is de datum van invoering van het Wetsvoorstel titel 7.13 (vennootschap) BW (hierna: Titel 7.13) nog altijd onzeker. De vaste commissie voor Justitie van de Eerste Kamer heeft op 8 april 2008 besloten de minister van Justitie te informeren over het feit dat de commissie de afronding van de behandeling van Titel 7.13, gezamenlijk met de Invoeringswet titel 7.13 (hierna: de Invoeringswet), voor het zomerreces 2008 niet realistisch acht.¹ Deze mededeling werd kort daarna op 10 april 2008 gevolgd door het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB), waarin de minister van Justitie werd verzocht om de datum van inwerkingtreding van Titel 7.13 niet eerder dan op 1 januari 2009 te stellen vanwege de nog niet of nog niet volledig geadresseerde fiscale aspecten daarvan. De NOB heeft de minister van Justitie met name gevraagd om verduidelijkingen, aanpassingen en/of toezeggingen op het gebied van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, overdrachtsbelasting en de successiewet, alsmede om aandacht te schenken aan de internationale kwalificatieproblematiek en de geplande inwerkingtreding van Titel 7.13.²

We zijn het met de NOB eens dat een aantal fiscale aspecten van Titel 7.13 tot op heden ten onrechte niet aan bod is gekomen tijdens de parlementaire behandeling van Titel 7.13 en de Invoeringswet. Tot deze aspecten behoren in ieder geval de internationaalrechtelijke, fiscale aspecten van Titel 7.13, met in het bijzonder de internationale kwalificatieproblematiek.³ In dit kader vragen wij ons af of de invoering van Titel 7.13 gevolgen heeft voor de wijze waarop buitenlandse samenwerkingsverbanden voor Nederlandse fiscale doeleinden worden gekwalificeerd. In dit artikel staan wij stil bij de aard van de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden voor Nederlandse fiscale doeleinden. Daarbij geven wij een schets van de Nederlandse fiscale kwalificatieregels voor buitenlandse samenwerkingsverbanden. Vervolgens gaan wij na of de invoering van Titel 7.13 gevolgen heeft voor de wijze waarop deze kwalificatie plaatsvindt.

Fiscale kwalificatie

Tot op heden kent de Nederlandse wetgeving geen specifieke regeling voor de wijze waarop buitenlandse samenwerkingsverbanden voor Nederlandse fiscale doeleinden moeten worden gekwalificeerd. Bij gebrek aan deze wetgeving heeft de fiscale rechtspraak meer duidelijkheid op dit gebied gegeven en de staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) regels vastgesteld aan de hand waarvan deze kwalificatie moet plaatsvinden. In essentie houdt de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden voor Nederlandse fiscale doeleinden in dat de buitenlandse civielrechtelijke kenmerken van het samenwerkingsverband worden getoetst aan de civielrechtelijke kenmerken van samenwerkingsverbanden naar Nederlands recht, zoals de maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap (hierna: CV). Indien een samenwerkingsverband naar Nederlands recht kan worden gevonden dat vergelijkbaar is met het buitenlandse samenwerkingsverband, wordt dit buitenlandse samenwerkingsverband fiscaal op dezelfde wijze behandeld als het vergelijkbare samenwerkingsverband naar Nederlands recht.

Het doel van de fiscale kwalificatie van een samenwerkingsverband is het aanwijzen van het belastingplichtige subject. Een fiscale kwalificatie kan in principe in een van de volgende drie uitkomsten resulteren:

1. Het samenwerkingsverband wordt als fiscaal transparant aangemerkt. Fiscale transparantie betekent dat het samenwerkingsverband niet zelfstandig wordt aangemerkt als belastingplichtige en derhalve niet zelfstandig in de heffing wordt betrokken. De winst gerealiseerd in het samenwerkingsverband wordt daarentegen rechtstreeks toegerekend aan de deelnemers van het samenwerkingsverband, die naar rato van het aandeel in de inkomsten dat aan eenieder van hen wordt toegekend binnen het samenwerkingsverband, in de belastingheffing worden betrokken. Fiscale transparantie leidt overigens niet tot een wijziging van de aard van inkomsten. Evenmin wijzigt het tijdstip waarop deze inkomsten bij de deelnemer in aanmerking worden genomen. Een fiscaal gunstig gevolg van transparantie is dat de deelnemers hun aandeel in eventuele verliezen van het samenwerkingsverband rechtstreeks kunnen verrekenen met andere, positieve bestanddelen van hun belastbaar inkomen.
2. Het samenwerkingsverband wordt als fiscaal niet-transparant aangemerkt. In dit geval is het samenwerkingsverband zelfstandig belastingplichtig en wordt het aldus in de heffing van belastingen betrokken. De winst wordt belast op het niveau van het samenwerkingsverband zelf. De deelnemers delen pro rata hun aandeel mee in de winst die resteert na betaling van verschuldigde belastingen.
3. De fiscale kwalificatie wordt door fiscale autoriteiten afhankelijk gesteld van een keuze van het samenwerkingsverband zelf. Omdat ieder samenwerkingsverband in principe vrij is in deze keuze, kan het voorkomen dat samenwerkingsverbanden van dezelfde soort met

1. Dit wordt vermeld op www.eerstekamer.nl onder de mededelingen gedaan door de vaste commissie voor Justitie.

2. Dit commentaar is te vinden op www.nob.net onder het kopje wetscommentaren.

3. In gelijke zin A.J.A. Stevens, *Enige internationaalrechtelijke, fiscale aspecten van het Wetsvoorstel titel 7.13 BW, TFO 2008*, p. 21.

dezelfde kenmerken zowel fiscaal transparant als fiscaal niet-transparant voorkomen. De 'check-the-box'-regelgeving in bepaalde staten van de Verenigde Staten is een voorbeeld van regelgeving die de keuze voor een al dan niet transparante fiscale status overlaat aan het samenwerkingsverband zelf. De fiscale kwalificatiekeuze wordt gemaakt door het aanvinken van een hokje op een daartoe bestemd formulier.

Fiscale kwalificatie in Nederland

De kwalificatie van naar buitenlands recht opgerichte samenwerkingsverbanden is een van de lastigste leerstukken van het Nederlands fiscaal recht. De belangrijkste reden voor deze ingewikkeldheid is dat in de Nederlandse fiscale wetgeving geen kwalificatiemethode is vastgelegd. In een aantal arresten is de kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen aan de orde gekomen, maar in de meeste gevallen geeft de Hoge Raad of de feitenrechter niet aan wat het doorslaggevende criterium is voor de kwalificatie.

Aan de hand van de buitenlandse civielrechtelijke wet- en regelgeving, alsmede de statuten of overeenkomst van het samenwerkingsverband, die worden getoetst aan de Nederlandse wet- en regelgeving, moet worden vastgesteld of een buitenlands samenwerkingsverband voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant of niet-transparant is. De kwalificatie naar buitenlands fiscaal recht is hierbij irrelevant. De staatssecretaris heeft in de afgelopen tien jaar meerdere besluiten uitgevaardigd over de criteria voor de fiscale kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden. De kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden is voornamelijk van belang in de volgende twee situaties:

1. naar buitenlands recht opgerichte samenwerkingsverbanden die in Nederland zijn gevestigd of die Nederlands inkomen genieten;
2. buitenlandse samenwerkingsverbanden met Nederlandse deelnemers.

In een besluit uit 2004 (hierna: het Besluit) geeft de staatssecretaris een nieuw⁴ toetsingskader aan de hand waarvan de fiscus dient te beoordelen of een naar buitenlands recht opgericht samenwerkingsverband transparant is of niet.⁵ Het Besluit is van toepassing op een buitenlands samenwerkingsverband dat in Nederland is gevestigd of Nederlands inkomen geniet, en op een buitenlands samenwerkingsverband met Nederlandse deelnemers. Het Besluit geeft de criteria om voor Nederlandse fiscale doeleinden vast te stellen hoe een buitenlands samenwerkingsverband dient te worden gekwalificeerd. Een buitenlands samenwerkingsverband dat kwalificeert als fiscaal transparant, wordt niet zelfstandig in de belastingheffing betrokken. Een buitenlands samenwer-

kingsverband dat daarentegen kwalificeert als niet-transparant wordt als zelfstandig belastingplichtig lichaam aangemerkt, mits deze ook verder voldoet aan een van de in artikel 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) omschreven categorieën van belastingplichtigen.

De toetsingscriteria van het Besluit luiden als volgt:

1. Kan het samenwerkingsverband de juridische eigendom hebben van de vermogensbestanddelen waarmee de activiteiten van het samenwerkingsverband worden uitgeoefend?
2. Is er ten minste één deelnemer onbeperkt aansprakelijk voor de schulden en de verplichtingen van het samenwerkingsverband?
3. Heeft het samenwerkingsverband een in aandelen verdeeld kapitaal?
4. Kan er, buiten het geval van vererving of legaat, toetreding of vervanging van participanten plaatsvinden zonder dat er toestemming nodig is van alle deelnemers?

Wordt vraag 1 met 'ja' beantwoord en vraag 2 met 'neen', dan is het buitenlandse samenwerkingsverband niet-transparant. Wordt vraag 1 met 'ja' of 'neen' beantwoord en vraag 2 met 'ja', dan moeten vraag 3 en 4 worden beantwoord. Worden vraag 3 en vraag 4 met 'ja' beantwoord, dan is het buitenlandse samenwerkingsverband niet transparant. Wordt echter vraag 3 of vraag 4 met 'neen' beantwoord, dan is het buitenlandse samenwerkingsverband transparant.

Het bovenstaande kan als volgt worden weergegeven:

**Tabel 1. Kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden
Besluit 18 december 2004**

	Eigendom	Onbeperkt aansprakelijk	Aandelen kapitaal	Vrij verhandelbaar	Kwalificatie
1	ja	ja	ja	ja	niet-transparant
2	ja	ja	ja	neen	transparant
3	ja	ja	neen	ja	transparant
4	ja	neen	-	-	niet-transparant
5	neen	ja	ja	ja	niet-transparant
6	neen	ja	ja	neen	transparant
7	neen	ja	neen	ja	transparant

Het Besluit bevat bovendien een lijst met daarin buitenlandse rechtsvormen, waarbij wordt aangegeven of deze als transparant, niet-transparant of als 'CV-achtig' moeten worden beschouwd (zie hierna).

CV-achtige samenwerkingsverbanden

De staatssecretaris heeft voor de toepassing van bovenstaande toetsingscriteria een uitzondering gemaakt voor buitenlandse samenwerkingsverbanden die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse CV (hierna: CV-achtige). Voor de beantwoording hoe een dergelijk samenwerkingsverband moet worden gekwalificeerd, is alleen de vierde vraag (inzake de toe- en uittreding van deelnemers) van belang. Wordt

4. Het oude toetsingskader afkomstig uit het Besluit staatssecretaris van Financiën 18 september 1997, nr. DG097/00417, VN 1997/4373 (ook wel aangeduid als het SNC-besluit) kwam hiermee te vervallen.

5. Besluit staatssecretaris van Financiën van 18 december 2004, nr. CPP2004/1304M, VN 2005/5.13.

deze met 'neen' beantwoord, dan is het buitenlandse samenwerkingsverband transparant, terwijl bij beantwoording met 'ja' deze niet-transparant en derhalve zelfstandig belastingplichtig is. Een buitenlands samenwerkingsverband geldt als een 'CV-achtige' indien aan de volgende eisen is voldaan:

1. Op naam van het samenwerkingsverband wordt een onderneming gedreven.
2. Er is ten minste één 'beherend vennoot' en één 'commanditaire vennoot'.
3. De beherend vennoot is onbeperkt of voor een gelijk deel aansprakelijk tegenover derden.
4. De commanditaire vennoot is intern draagplichtig tot maximaal het door hem ingelegde vermogen.
5. De commanditaire vennoot verricht geen externe daden van beheer en bestuur.

Vanuit het oogpunt van fiscale kwalificatie is de CV een hybride samenwerkingsverband. Een CV komt namelijk voor als zowel een transparant samenwerkingsverband als een lichaam dat zelfstandig belastingplichtig is. De fiscale status van een CV of een CV-achtige is namelijk afhankelijk van de vraag of commanditaire vennoten vrij kunnen toen uittreden dan wel vervangen kunnen worden. Indien dit alleen met toestemming van alle andere vennoten (zowel de beherende als de commanditaire) kan plaatsvinden, wordt gesproken van een 'besloten' CV. Voor Nederlandse fiscale doeleinden wordt een 'besloten' CV als fiscaal transparant behandeld. Indien daarentegen toe- en uittreding dan wel vervanging van commanditaire vennoten vrij, dus zonder toestemming van alle andere vennoten, kan plaatsvinden, wordt gesproken van een 'open' CV, die niet-fiscaal transparant is en als zelfstandig belastingplichtig lichaam in de belastingheffing wordt betrokken (art. 2 lid 1 onderdeel d Wet Vpb 1969 jo. art. 2 lid 3 onderdeel c Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)). Opgemerkt wordt dat de vereiste toestemming voorafgaand aan het moment van de voorgenomen toe- of uittreding dan wel vervanging van commanditaire vennoten aan iedere andere vennoot moet worden gevraagd, wil voldaan zijn aan de vereisten die gelden voor een 'besloten' CV.⁶

Gevolgen van invoering Titel 7.13

De toetsingscriteria aan de hand waarvan wordt vastgesteld of sprake is van een CV-achtig buitenlands samenwerkingsverband, grijpen terug op het huidige personenvennootschapsrecht van Boek 7A Burgerlijk Wetboek (BW) en het Wetboek van Koophandel. Na inwerkingtreding van Titel 7.13 zal de CV blijven bestaan en wel als openbare vennootschap met één of meer commanditaire vennoten. (art. 7:805 lid 1 BW (nieuw)). De regeling voor de CV zal met de invoering van Titel 7.13 wel enkele wijzigingen ondergaan. In het hiernavolgende bespreken wij de voor-

naamste wijzigingen in de regeling voor de CV en de gevolgen daarvan voor de kwalificatie van buitenlandse CV-achtige samenwerkingsverbanden.

CV met rechtspersoonlijkheid

De belangrijkste wijziging die de invoering van Titel 7.13 met zich meebrengt, is dat aan een CV voortaan ook rechtspersoonlijkheid kan worden toegekend (hierna: de CVR). Dat de CVR hiermee niet op één lijn wordt gesteld met rechtspersonen uit Boek 2 BW, volgt uit het nieuwe artikel 7:804 BW, dat is toegevoegd aan de Invoeringswet.⁷ Dit artikel bepaalt dat voor wettelijke bepalingen buiten Titel 7.13, voor zover niet anders blijkt, met het begrip 'rechtspersoon' niet mede wordt bedoeld op de CVR. Met deze toevoeging aan Titel 7.13 wordt benadrukt dat de CVR, juist vanwege het karakter van samenwerkingsovereenkomst en de hoofdelijke aansprakelijkheid van de besturende vennoten, niet belast moet worden zoals andere rechtspersonen worden belast. In plaats daarvan blijft de huidige fiscale regelgeving voor CV's onverkort gelden. De toevoeging van artikel 7:804 BW maakt een aanpassing van de huidige fiscale regelgeving overbodig.

Het is van belang hierbij op te merken dat op basis van deze huidige fiscale regelgeving voor CV's een CVR voor Nederlandse fiscale doeleinden 'open' of 'besloten' kan zijn, en derhalve niet per definitie fiscaal transparant zal zijn. Een open CVR wordt als een belastingplichtig lichaam zelfstandig in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken, terwijl een besloten CVR fiscaal transparant is. Van een open CVR is sprake indien buiten het geval van vererving of legaat, toetreding of vervanging van commanditaire vennoten plaats kan hebben zonder toestemming van alle (zowel beherende als commanditaire) vennoten (art. 2 lid 3 AWR). Indien de toetreding of vervanging van commanditaire vennoten onderworpen wordt aan de voorafgaande toestemming van alle vennoten, wordt een CVR als besloten en dus fiscaal transparant aangemerkt.

Opmerkelijk is dat een soortgelijke bepaling als artikel 7:804 BW niet geldt voor buitenlandse CV-achtige samenwerkingsvormen met rechtspersoonlijkheid. De status van deze samenwerkingsvormen voor Nederlandse fiscale doeleinden zal voornamelijk worden bepaald aan de hand van de toetsingscriteria opgenomen in het Besluit. Volgens de staatssecretaris noopt de invoering van Titel 7.13 niet tot aanpassing van het Besluit en biedt het Besluit de noodzakelijke richtlijnen voor kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid. Wij hebben ons tijdens het schrijven van dit artikel afgevraagd waarom de staatssecretaris voor deze aanpak heeft gekozen.⁸

6. Besluit minister van Financiën van 11 januari 2007, nr. CPP2006/1869M, VN 2007/8.15, dat overigens voorziet in een praktische versoepeling in de wijze waarop de vereiste toestemming kan worden verkregen.

7. Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 2, p. 1.

8. J.J.M. Jansen & A.J.A. Stevens, Invoeringswet titel 7.13 BW: eindelijk de puntjes op de fiscale 'i', WFR 2008, p. 432, A.J.A. Stevens (2008), p. 25 en J.W. Bellingwout, Invoering titel 7.13 BW: enkele internationale fiscale aspecten, WFR 2007, p. 833 e.v.

De toelichting in de nota naar aanleiding van het verslag bij de Invoeringswet geeft op dit punt echter geen verdere uitleg. Afgezien hiervan vragen wij ons af of de Nederlandse wetgever met deze aanpak niet bepaalde buitenlandse samenwerkingsverbanden discrimineert. Uit de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie volgt echter dat van discriminatie pas sprake is wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties, of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.⁹ Kan in het onderhavige geval inderdaad worden gesteld dat verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare samenwerkingsverbanden? Wij menen van niet, nu de fiscale status van zowel een CVR als een CV-achtig samenwerkingsverband wordt bepaald aan de hand van artikel 2 lid 3 onderdeel c AWR, hetzij door directe toepassing van deze bepaling, hetzij via toepassing van de toetsingscriteria van het Besluit. Dit laat onverlet de vraag wanneer überhaupt sprake is van een CV-achtig buitenlands samenwerkingsverband dat vergelijkbaar is met een CVR. Teneinde op dit punt duidelijkheid te scheppen, sluiten wij aan bij voorstellen die eerder zijn gedaan in de fiscale literatuur om het Besluit op dit punt aan te passen.¹⁰

Toe- en uittreding van vennoten

Zoals hiervoor reeds werd opgemerkt, wordt het onderscheid tussen een 'open' en een 'besloten' CV(R) of CV-achtig samenwerkingsverband bepaald door de mate van vrije toe- en uittreding of vervanging van de commanditaire vennoten. Dit zal niet anders zijn na de invoering van Titel 7.13. Maar onder de werking van Titel 7.13 kan een deelname in een CV(R) niet langer worden overgedragen door de ene vennoot aan diens opvolger. Dit volgt uit de toelichting van de minister van Justitie op Titel 7.13¹¹ en de tekst van artikel 7:823 lid 2 BW (nieuw).¹² Een vennoot kan daarentegen slechts uittreden, als gevolg waarvan de vennootschap ten opzichte van deze uittredende vennoot wordt ontbonden (art. 7:823 lid 2 BW (nieuw)). In dat geval valt er voor de uittredende vennoot geen aandeel in het vennootschappelijk vermogen (of de vennootschap) over te dragen aan een opvolger. Nieuwe vennoten treden vervolgens met medewerking van alle vennoten toe tot de CV(R) (art. 7:823 lid 1 BW (nieuw)). Als alternatief kunnen de voortzettende vennoten ervoor kiezen om met de uittredende vennoot af te wikkelen overeenkomstig artikel 7:821 BW (nieuw), om vervolgens een afzonderlijke toetredingsovereenkomst aan te gaan met de nieuwe vennoot. Voor de nieuwe vennoot gelden vanaf het moment van toetreden nieuwe verplichtingen;

hij neemt niet de positie van de uittredende vennoot in (art. 7:823 lid 2 BW (nieuw)). Van overdracht van een deelname in een CV(R) in de zin van contractovername ex artikel 6:159 BW zal derhalve onder Titel 7.13 geen sprake zijn.¹³

Artikel 2 lid 3 onderdeel c AWR en de toets voor de Nederlandse fiscale status van buitenlandse CV-achtige samenwerkingsverbanden zoals opgenomen in het Besluit, lijken met deze nieuwe benadering niet te conflicteren, aangezien deze bepalingen niet aangrijpen bij vrije overdraagbaarheid of verhandelbaarheid van de commanditaire deelname, maar spreken van 'toetreding of vervanging van commanditaire vennoten'. De bewoordingen van andere uitvoeringsregelingen, zoals het eerder in dit artikel aangehaalde besluit van de staatssecretaris van 11 januari 2007 inzake het toestemmingsvereiste voor besloten CV's, zullen echter wel moeten worden aangepast aan Titel 7.13.¹⁴ Daarnaast kan het noodzakelijk zijn om bestaande CV-overeenkomsten die in de bewoordingen de fiscale status van de CV waarborgen, aan te passen aan de nieuwe benadering van Titel 7.13.¹⁵

Verdere wijzigingen nodig?

Een commanditaire vennoot die naar huidig recht het beheersverbod overtreedt, wordt hoofdelijk verbonden voor alle verbintenissen van de vennootschap, ook de verbintenissen die reeds voor overtreding van het beheersverbod bestonden. Overtreedt een commanditaire vennoot het beheersverbod na inwerkingtreding van Titel 7.13, dan beperkt zijn hoofdelijke verbondenheid zich tot verbintenissen van de vennootschap die door of na zijn handelen zijn ontstaan. Voorts wordt in tegenstelling tot het huidige recht ook de commanditaire vennoot die een beslissende invloed uitoefent op het optreden door besturende vennoten namens de CV, naar komend recht hoofdelijk verbonden voor verbintenissen van de CV die door of na zijn handelen zijn ontstaan. (art. 7:837 BW (nieuw)). Het criterium van beslissende invloed is overigens niet geheel onomstreden.¹⁶

De wijzigingen in de omvang van de hoofdelijke aansprakelijkheid van een commanditaire vennoot hebben ons inziens geen gevolgen voor de toetsingscriteria van het Besluit aan de hand waarvan wordt bepaald of sprake is van een CV-achtig samenwerkingsverband, anders dan dat de bewoordingen van deze toetsingscriteria moeten worden aangepast aan de nieuwe terminologie. Immers, deze toetsingscriteria vereisen alleen dat de beherend vennoot (in nieuwe terminologie overigens: besturende vennoot) onbeperkt of voor een gelijk deel aansprakelijk is tegenover derden voor schulden en andere verplichtingen van de CV. Dat is en blijft het geval. Voorts stelt het Besluit dat van een CV-achtig samenwerkingsverband slechts sprake is indien er ten

9. HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker), HvJ EG 11 augustus 1995, zaak C-80/94 (Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen) en HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (Asscher v. Staatssecretaris van Financiën).

10. A.J.A. Stevens, (2008) p. 21 e.v.

11. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3, p. 42.

12. W.J.M. van Veen, in: M.J. Hoogeveen (red.), *Bedrijfsopvolging, Civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten* (preadvies voor de KNB), Den Haag: Sdu Uitgevers 2005, p. 188.

13. J.W. Bellingwout 2007.

14. Zie voetnoot 6.

15. J.W. Bellingwout 2007.

16. Zie bijv. de kritiek van de vaste commissie voor Justitie in Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 4, p. 15.

minste één beherend vennoot en één commanditaire vennoot is. Ook dit wordt niet anders onder Titel 7.13. Indien een commanditaire vennoot het beheersverbod overtreedt, zal er nog steeds sprake zijn van een CV met ten minste één commanditaire vennoot, zij het dat deze hoofdelijk aansprakelijk is voor bepaalde schulden en verplichtingen van de CV.

Het feit dat een commanditaire vennoot onder Titel 7.13 het beheersverbod ook kan overtreden door het ‘enkel’ uitoefenen van een beslissende invloed op het optreden door besturende vennoten namens de CV, moet ons inziens wel worden meegenomen in de bewoordingen van het vijfde criterium aan de hand waarvan wordt bepaald of sprake is van een CV-achtige. Dit criterium spreekt nu nog slechts over een commanditaire vennoot die geen *externe* daden van beheer en bestuur mag verrichten. Van belang is dat dit wordt aangevuld met de opmerking dat een commanditaire vennoot ook geen beslissende invloed mag uitoefenen op het optreden door besturende vennoten namens de CV.

Conclusie

Met de invoering van Titel 7.13 wordt het Nederlandse personenvennootschapsrecht ingrijpend gewijzigd. Een belangrijke wijziging die Titel 7.13 met zich meebrengt, is de mogelijkheid om rechtspersoonlijkheid toe te kennen aan openbare personenvennootschappen, waaronder de CV. Vanuit een fiscaal perspectief is tot op heden bepaald dat het toekennen van rechtspersoonlijkheid aan deze personenvennootschappen geen gevolgen zal hebben voor de fiscale behandeling daarvan. De fiscale status van deze personenvennootschappen zal ook na invoering van Titel 7.13 worden bepaald aan de hand van de huidige fiscale wet- en regelgeving.

De Nederlandse fiscus hanteert specifieke toetsingscriteria voor de fiscale kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden. Deze criteria zijn vergelijkbaar met de wet- en regelgeving die van toepassing is op Nederlandse personenvennootschappen. Ook na invoering van Titel 7.13 blijven de huidige toetsingscriteria van toepassing voor de fiscale kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden. De invoering van Titel 7.13 noopt evenwel tot enige aanpassingen van deze toetsingscriteria, zodat deze in lijn blijven met de wet- en regelgeving die van toepassing is op Nederlandse personenvennootschappen, en er geen onderscheid ontstaat tussen de fiscale toetsing van Nederlandse personenvennootschappen en die van vergelijkbare buitenlandse samenwerkingsverbanden.

Mr. G. van Gelder
Mr. J.H.A. Verweij LL.M.
A. de Vries
Allen & Overy