

UIT DE PRAKTIJK

De zoveelste uitspraak waarin een commanditaire vennootschap (CV) centraal stond en waarbij de commandiet het beheersverbod had overtreden, was aanleiding voor een aardige discussie binnen de redactieraad van Belastingzaken. ‘Toch adviseren we in de praktijk vaak een CV, want het is een handig vehikel in geval van een bedrijfsoverdracht’, zo meldde de een. ‘Maar’, zo wierp een ander tegen, ‘vanuit de btw bezien, is de CV niet altijd zo handig’. We besloten de tegenpolen – Almer de Beer en Carola van Vilsteren – nader aan de tand te voelen. Aan de hand van een casus.

door onze redactie

Almer: ‘Niet zelden heeft de bedrijfsopvolger onvoldoende middelen om het bedrijf over te nemen. Voor deze gevallen kan de commanditaire vennootschap (CV) een interessant alternatief zijn. Toegespitst op deze casus brengt vader dan de onderneming in als commanditair kapitaal in de CV. De zoon kan eventueel volstaan met de inbreng van arbeid. Als beherend vennoot is de zoon volledig aansprakelijk voor schulden van de onderneming. Als commanditair vennoot is vader niet extern aansprakelijk voor de ondernemings-schulden, maar slechts intern draagplichtig tot de waarde van zijn inbreng.’

Doorgewinterde ondernemer

Mag vader zich als commanditair vennoot niet meer met onderneming bemoeien? Zo gaat het niet, zo geeft Almer aan: hij mag niet naar buiten treden door het verrichten van zogenoemde beheershandelingen, zoals het sluiten van overeenkomsten namens CV, maar intern mag hij zich best wel met het beleid bezighouden. ‘In de praktijk schuilt het gevaar er in dat de commandiet als doorgewinterde ondernemer ook na het aangaan van de CV naar buiten toe de schijn blijft wekken dat hij beherend vennoot is. Hier ligt het gevaar op de loer van overtreding van het beheers-



Overdracht binnen de familie

verbod’. De sanctie: in beginsel volledige aansprakelijkheid voor alle verbintenissen van de vennootschap, ook die welke zijn ontstaan vóór het tijdstip waarop het verbod werd overtreden. Hierin heeft de Hoge Raad een belangrijke nuancering aangebracht. De sanctie mag niet in een onevenredige verhouding staan tot de aard en de ernst van de schending van het beheersverbod en dient achterwege te blijven indien en voor zover zij door het handelen van de commanditaire vennoot niet of niet ten volle wordt gerechtvaardigd. Van belang is ook hierbij welke indruk bij derden redelijkerwijs heeft kunnen ontstaan over de hoedanigheid van de commanditaire vennoot. En in elk geval is voor aansprakelijkheid verwijtbaarheid een must.

Fiscale status firmanten

De vorming van de CV heeft gevolgen voor de fiscale positie van de firmanten. Vader was fiscaal ondernemer en als commanditair vennoot wordt hij fiscaal medegerechtigde. Vader blijft dus wel winstgenieter, maar heeft geen recht meer op de ondernemersfaciliteiten, zoals de MKB-vrijstelling en zelfstandigenaftrek. De zoon is als beherend vennoot ‘ondernemer’. Hij heeft dus wel toegang tot de ondernemersfaciliteiten.

→ DE CASUS

Vader, een autohandelaar/garagehouder, draagt een van zijn twee ondernemingen (in- en verkoop en reparatie van tweedehandsauto's) over aan zijn zoon. De andere onderneming, gespecialiseerd in de renovatie en handel in exclusieve oldtimers, gevestigd in een naastgelegen pand, zet hij zelf, mede als hobby (en om een oogje in het zeil te houden), voort. Voor de vorm van de overdracht wordt gekozen voor de CV, waarbij de zoon optreedt als de behorend vennoot en vader als stille vennoot op de achtergrond blijft.

Vennoten ondernemer voor de btw?

Hier springt Carola van Vilsteren in. Voor de btw ligt het iets anders. Voor de btw is de CV als geheel wel ondernemer ongeacht of het om een open of een gesloten CV gaat. De btw-regels zijn op de CV van toepassing dat wil zeggen dat de activiteiten van de CV btw-plichtig zijn, tenzij deze activiteiten zijn vrijgesteld. Dus als de CV zich bezighoudt met de in- en verkoop van auto's, dan is dat belast met btw. Daarnaast kunnen de betrokken vennoten afzonderlijk ondernemer zijn voor zover zij, naast de activiteiten die zij in de CV uitoefenen, ook zelfstandig in het economisch verkeer optreden.

Soms brengt een vennoot bepaalde bedrijfsmiddelen niet in de vennootschap in, maar verhuurt hij deze aan de vennootschap. Voor deze verhuur wordt de vennoot dan als zelfstandig ondernemer aangemerkt. Voor de btw zijn er in dat geval twee ondernemers, namelijk de CV en de verhurende vennoot. Een vennoot wordt door de staatssecretaris ook als afzonderlijk ondernemer aangemerkt als hij eigen roerende zaken en rechten tegen vergoeding ter beschikking stelt aan de CV waarin hij deelneemt. Daarvan is sprake als de vergoeding volledig of gedeeltelijk onafhankelijk is van de winst die CV behaalt. Is de vergoeding echter volledig winstafhankelijk (uitsluitend een bepaald procentueel aandeel in de resultaten van de maatschap), dan wordt de vennoot niet als ondernemer aangemerkt voor de inbreng van het gebruik en genot van zijn zaken of rechten in de CV. Dit laatste geldt ook in de situatie waarin de vennoot alleen bij een positief resultaat recht heeft op een procentueel aandeel in dat resultaat.

Fiscale gevolgen

De inbreng van de onderneming gaat voor de inbrenger gepaard met een gedeeltelijke staking van de onderneming. Vader staakt zijn onderneming voor zover de zoon deelt in de overwinst. In dat kader is nog vaak belang dat de winstverdeling bij een CV vaak 'getrapt' verloopt. Eerst wordt een 'rente' vergoeding toegekend over de stand van de kapitaalrekening van de firmanten. Vervolgens wordt de behorend vennoot een arbeidsvergoeding toegekend uit de winst. De resterende winst wordt vervolgens volgens een vaste verdeelsleutel verdeeld. Om te bepalen in welke mate de inbrenger van de onderneming zijn onderneming heeft gestaakt, is het aandeel dat de toetredende in de overwinst verkrijgt bepalend. De uiteindelijke bedrijfsopvolging wordt voltooid als vader zijn CV-aandeel overdraagt aan de zoon. De CV komt daarmee te einde.

Bij een (gedeeltelijke) staking bij inbreng moet vader over de eventueel in de onderneming aanwezige stille reserves en goodwill afrekenen. Voor de stakingswinst kan hij onder voorwaarden een stakingslijfrente bedingen bij zowel een professionele verzekeringsmaatschappij als bij zijn zoon als overnemer. Heffing over de stakingswinst kan vader voorkomen door een voorbehoud te maken voor de aanwezige stille reserves en goodwill. Dit is slechts mogelijke indien en voor zover deze bij realisatie nog aanwezig zijn. Bovendien moet de omvang van de stille reserves zijn bepaald ten tijde van de inbreng. In geval van panden zal dus vaak een taxatie moeten worden verricht. Een andere mogelijkheid om stakingswinst te voorkomen is om vermogensbestanddelen met stille reserves niet in te brengen maar ter beschikking te stellen aan de vennootschap. We spreken dan over het zogenoemde buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen. Vaak gaat het dan om bedrijfspanden.

Levering

Vanuit btw gezien heeft de inbreng van goederen, waar- onder onroerende zaken, door een vennoot in een CV fiscale gevolgen, namelijk een levering in de zin van de btw-wetgeving. De inbreng van onroerende zaken is in principe vrijgesteld, tenzij het gaat om nieuw onroerend goed of een bouwterrein of als er sprake is van een hele of een deel van een 'algemeenheid van goederen' (art. 37d Wet OB 1968). Voor de btw vind er dan geen levering of dienst plaats. Van een algemeenheid van goederen is in de praktijk nagenoeg alleen sprake bij overdracht van een gehele onderneming of een deel daarvan. Voorwaarde is ook dat de overnemer de overgenomen algemeenheid van goederen als ondernemer voortzet. De CV op wie de onderneming overgaat, treedt voor de berekening van de verschuldigde btw in de plaats van de overdrager. Voor de berekening van de btw blijft dus de onderneming gewoon bestaan. Alleen de persoon van de ondernemer verandert.