

Een niet-alledaagse rechtsfiguur in het midden- en kleinbedrijf is een samenwerkingsverband (swv) tussen natuurlijke personen en rechtspersonen. Omdat bij zo'n swv rekening dient te worden gehouden met regelgeving inzake zowel kapitaalvennootschappen als personenvennootschappen, wordt dit in de literatuur wel gekschend aangeduid als 'tweekop pige bastaard'. Zolang men zich echter blijft gedragen conform de wettelijke spelregels, hoeven de ambivalente karaktertrekken van deze rechtsfiguur niet te leiden tot onwettige handelingen. Sterker nog, door op deze wijze binnen het familiebedrijf een swv aan te gaan, kan op een fiscaal aantrekkelijke wijze de opvolgende generatie – lees: de kinderen – bij de bedrijfsvoering worden betrokken.

Marco van der Wereld



Mr. M.F.J. van der Wereld is als belastingadviseur verbonden aan Van Ravenhorst accountants en belastingadviseurs in Purmerend.

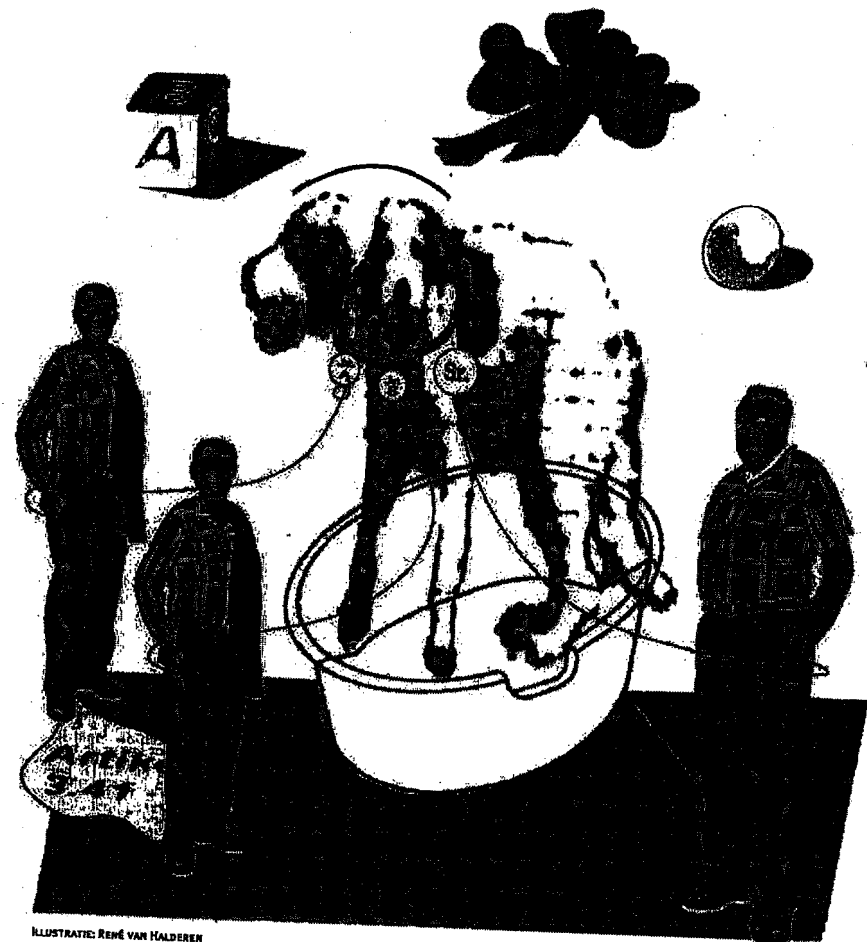
Samenwerkingsverband met de BV: een tweekop pige bastaard?

HET REALITEITSGEHALTE VAN DE SAMENWERKING

Een swv in de vorm van een vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap zal alleen kans van slaan hebben als die rechtsvorm ook wordt ondersteund door commerciële overwegingen. Zo zal de aanduiding 'BV' achter de bedrijfsnaam in het maatschappelijke verkeer niet meer mogelijk zijn. Verder dient men zich te realiseren dat firmanten in een vennootschap onder firma ieder hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schulden van de onderneming. Per situatie zal deze factor meer of minder gewicht in de schaal leggen bij de afweging om een swv met een BV aan te gaan. Van de zijde van de fiscus valt hier overigens niet direct argwaan te verwachten, mits de participanten in het swv zich zakelijk gedragen. Dat althans leid ik af uit het Besluit van 31 augustus 2001, nr. CPP2001/2374M. Hierin wordt aangegeven dat een dga in privé een vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap mag aangaan met 'zijn' BV, mits de binnen het swv gemaakte afspraken – onder andere over de winstverdeling en de vergoeding bij inbreng – zakelijk zijn.

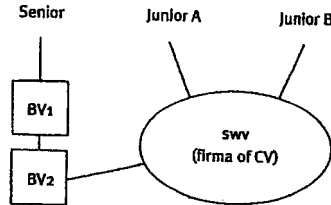
Opvolgende generatie

In de Inleiding sprak ik over de opvolgende generatie. Dat zou een situatie kunnen opleveren zoals in schema 1 op pagina 18 is opgenomen. De situatie waarop hierna wordt voortgebouwd, is die waarin BV2 uit dit schema voor de inbreng van haar onderneming wordt gecrediteerd en de junioren slechts arbeid, kennis en vlijt inbrengen.



ILLUSTRATIE: RENÉ VAN HALDEREN

Schema 1.
Samenwerkingsverband met opvolgende generatie



ONDERNEMER IN DE ZIN VAN DE WET IB 2001

De keuze voor het swv is in principe alleen zinvol als beide junioren de status van ondernemer krijgen in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001. Daartoe dient het swv in objectieve zin een onderneming te drijven en dienen beiden rechtstreeks aansprakelijk te kunnen worden gesteld voor verbintenissen betreffende de onderneming. Overigens blijven steeds de feitelijke verhoudingen bepalend. Zo is het voor de ondernemersstatus van belang dat de bemoeienis verder reikt dan het enkel verrichten van werkzaamheden. Werden die werkzaamheden bovendien reeds eerder in een werkgever-werknemerrelatie voor de BV verricht, dan zou de fiscus kunnen stellen dat er sprake is van een voortgezet dienstverband wanneer blijkt dat in de vroegere gezagsverhouding de facto geen wijziging is gekomen. Het is mede daarom van belang dat er een firmacontract wordt opgesteld en dat de firma wordt ingeschreven in het handelsregister.

Verder dienen de handelsbetrokkeningen voortaan te worden aangegaan met de firma in plaats van met de BV. Verwerven beide junioren uiteindelijk de status van

startende ondernemer, dan verschaft dat vervolgens toegang tot diverse ondernemersfaciliteiten in de Wet IB 2001. Het kunnen benutten van deze faciliteiten, in combinatie met het te behalen progressievoordeel in privé ten opzichte van de BV, kan dan het fiscale leidmotief voor het aangaan van een swv zijn.

Her kunnen benutten van de ondernemersfaciliteiten, in combinatie met het te behalen progressievoordeel in privé ten opzichte van de BV, kan het fiscale leidmotief voor het aangaan van een swv zijn

ZAKELIJKHEID TROEF BIJ AANGAAN SWV

Bij onzakelijk handelen tussen BV2 en de junioren treedt een fiscaal correctiemechanisme in werking, dat begint bij een winstconstatering in BV2 en een uitdeling daarvan door BV1 aan Senior. Vervolgens zou een belaste schenking aan beide junioren kunnen worden gecon-

stateerd. Wanneer daarentegen de junioren BV2 bevoordelen, zal de fiscus trachten een onttrekking aan hun winst te constateren, gevolgd door een belaste schenking aan Senior. Het slotakkoord in deze route zou dan een informele kapitaalstorting door Senior zijn. Overigens wordt dit fiscale correctiemechanisme alleen bij (door de inspecteur) bewezen onzakelijk handelen in gang gezet.

Hoe zit het nu bijvoorbeeld met de winstverdeling? Aanwijzingen omtrent de zakelijkheid geeft de staatssecretaris van Financiën in een besluit over samenwerking tussen echtgenoten.¹ Zo merkt hij op dat het moet gaan om een winstverdeling die ook tussen onafhankelijke derden tot stand zou zijn gekomen. Zo'n winstverdeling is gebaseerd op de bijdrage van iedere vennoot in de winst. Met arbeids- of rentevergoedingen dient zo nodig rekening te worden gehouden. Factoren die hij hier verder van belang acht, zijn:

- de ingebrachte arbeid;
- de interne draagplicht voor verliezen;
- de grootte van het ingebrachte vermogen;
- de externe aansprakelijkheid voor schulden.

Het lijkt niet te gewaagd te veronderstellen dat deze criteria door de fiscus ook zullen worden gehanteerd bij andere samenwerkingsverbanden waarin familierelaties een rol kunnen spelen. Naast het overeenkomen van een zakelijke winstverdeling moet ook scherp worden geleid op de waardering van het in te brengen vermogen. Op dat moment vindt er namelijk met betrekking tot de in het swv ingebrachte activa en passiva een verschuiving van het economische belang plaats. Conform HR 26 juni 1957, BNB 1957/267 is hier de overeengekomen winstverdeling bepalend.

Stel dat de boekwaarde van de onderneming van BV2 € 1.500.000 bedraagt, met een meerwaarde van € 1.000.000 die bestaat uit € 600.000 aan stille reserves in het bedrijfsopstapeling - waarvan de boekwaarde € 1.000.000 is - en € 400.000 aan goodwill. Bij de inbreng in de firma wordt een zakelijke winstverdeling overeengekomen van 70:15:15. Bijgevolg realiseert BV2 een overdrachtswinst van $30\% \times € 1.000.000 = € 300.000$, mis zij daarvoor buiten de boeken van de firma om wordt betaald (zie hierna). De Junioren A en B dienen vervolgens ieder € 375.000 te activeren op hun persoonlijke fiscale balans.

Bij dit voorbeeld merk ik nog op dat bepaalde inbrengtechnieken kunnen worden gehanteerd om een directe

1. BESLUIT VAN 12 APRIL 1999, NR. D899/1140.

winstrealisatie bij de inbrengende vennoot te vermijden. Dat zou het geval zijn bij creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van stille reserves en goodwill. Met betaling daarvan buiten de boeken om wordt daarentegen bereikt (zie voorbeeld) dat de inbrengende firmant alleen overdrachtswinst en geen herwaarderingswinst realiseert. Ook zou men kunnen proberen om de omvang van de overdrachtswinst te mitigeren door een afwaardering wegens solvabiliteitsrisico's toe te passen.² Dit speelt uiteraard met name als de inbreng tegen creditering geschiedt en de toetredende firmanten niet over (voldoende) eigen vermogen beschikken. De gedachte is dan dat bij een calamiteit de inbrengende firmant geen verhaal zal hebben op zijn medefirmanten, waardoor minder overdrachtswinst ontstaat. Uiteraard heeft deze benadering alleen kans van slagen als persoonlijke bevoordelingsmotieven buitenspel kunnen worden gezet.

WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING

In het hiervoor beschreven voorbeeld brengen beide junioren slechts arbeid, kennis en vlijt in. Dat doet de vraag rijzen of ze willekeurig mogen afschrijven. Art. 3.34 Wet IB 2001 verschaft hier in principe de basis. In de uitvoeringsregeling is bepaald dat alleen de startende ondernemer, en dus niet de medegerechtigde, voor deze faciliteit in aanmerking kan komen. Hij dient daarvoor in het kalenderjaar wel minimaal 1225 uur te besteden aan het drijven van zijn onderneming. Verder is vereist dat in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen sprake is geweest van ondernemerschap, terwijl in die periode maximaal tweemaal de zelfstandigenaftrek mag zijn toegepast. In verband met de urennorm wordt in art. 3.6 Wet IB 2001 een zogeheten 'gebruikelijkheidsstoets' aangelegd. In het besluit van 9 november 2001, nr. CPP2001/1419 is daarop een nadere toelichting gegeven. De bedoeling van de toets is om samenwerkingsverbanden die louter om fiscale redenen zijn aangegaan, minder aantrekkelijk te maken.

Van belang is verder nog het begrip 'verbonden personen'. De beide junioren annex broers kunnen echter niet als zodanig worden aangemerkt, tenzij ze een gezamenlijke huishouding met elkaar zouden voeren of een van beiden (nog) zou inwonen bij Senior. In het laatste geval moet worden onderzocht of hun werkzaamheden hoofdzakelijk, dat wil zeggen voor 70% of meer als ondersteunend zijn aan te merken. Daarbij wordt niet uitsluitend gekeken naar wat er in de onderliggende vennootschapsakte is bepaald, maar komt het aan op de realiteit: de werkelijke werkzaamheden

van de junioren worden dan qua aard vergeleken met die in een swv van onafhankelijke derden, waarbij de gewoonte in de desbetreffende bedrijfstak mede in ogenschouw wordt genomen. Van verbondenheid tussen de junioren en BV2 zou alleen sprake kunnen zijn als het swv diensten verricht ten behoeve van de BV, hetgeen hier nu juist niet het geval is, omdat zowel de junioren als BV2 uit hetzelfde swv winst genieten. Bedoeld wordt hier de bepaling in art. 3.6, tweede lid, onderdeel b Wet IB 2001.

Om voor willekeurige afschrijving in aanmerking te komen, is voorts van belang dat er verplichtingen worden aangegaan met betrekking tot bedrijfsmiddelen die niet van investeringsaftrek zijn uitgesloten. Wat dit laatste betreft werpt art. 3.46 Wet IB 2001 hier in elk geval geen barricade op, omdat de verhouding tussen de junioren en BV2 niet als een besmette relatie wordt beschouwd. Wel vormt art. 3.35 Wet IB 2001 eventueel een probleem, omdat willekeurige afschrijving slechts mogelijk is als er 'verplichtingen' worden aangegaan, hetgeen bij inbreng van alleen arbeid, kennis en vlijt in beginsel niet het geval is. De staatssecretaris heeft evenwel goedgekeurd dat willekeurige afschrijving desalniettemin mogelijk is, mits:³

- de startende ondernemer kan afschrijven op basis van art. 3.30, eerste lid Wet IB 2001;
- het bedrijfsmiddel in gebruik is genomen;
- het bedrijfsmiddel niet is verkregen van een vennootschap waarvan de startende ondernemer voor ten minste eenderde deel onmiddellijk of middellijk aandeelhouder is of in de loop van de laatste vijf jaren is geweest;
- de inspecteur een daartoe strekkend verzoek heeft ontvangen vóór de datum waarop de aanslag definitief vaststaat.

Het voor willekeurige afschrijving in aanmerking komende afschrijvingspotentieel wordt in principe

De samentelbepaling van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek geldt niet voor de willekeurige afschrijving!

gemaximeerd door de bedragen in de tabel van art. 3.41, tweede lid Wet IB 2001. Dat maximum is momenteel € 270.000 en geldt per ondernemer, omdat in art. 8 Uitvoeringsregeling Willekeurige afschrijving 2001 wel wordt verwezen naar het

2. ZIE OOK PROF. MR. E. AARDENA, GIELS-BUNDEL, KLUWER, DEVENTER 1990, ENKELE SAAILANTE FIRMAPROBLEMEN.
3. BESLUIT VAN 15 DECEMBER 2000, NR. CPP2000/2195M.

Winstverdeling

Als gevolg van de inbreng door BV2 van haar onderneming in de firma kunnen beide junioren elk € 375.000 activeren op hun persoonlijke fiscale balans, namelijk € 60.000 goodwill en € 315.000 overige bedrijfsmiddelen. Mits het verzoek tijdig aan de fiscus wordt gedaan, mogen ze nu ieder (1) € 270.000 willekeurig afschrijven. Zou de samentelbepaling van toepassing zijn geweest, dan hadden ze elk maar € 135.000 aan willekeurig afschrijvingspotentieel kunnen verkrijgen.

WIJZIGING WINSTVERDELING

In zijn uitspraak van 15 november 2000 heeft de Hoge Raad bepaald dat firmanten bij de verdeling van de winst over enig jaar kunnen afwijken van de winstverdeling volgens de firmaovereenkomst.⁴ Uiteraard dienen daarvoor wel zakelijke argumenten te worden aangevoerd. In het kader van een geleidelijke bedrijfsverdracht kunnen die, naar ik meen, zeker aanwezig zijn. In principe leidt een wijziging van de winstverdeling ook tot een wijziging van het economische belang van alle firmanten in de firma. Het gevolg kan zijn dat daardoor overdrachtswinst wordt gerealiseerd op het niveau van de inbrengende firmant, terwijl de andere firmanten dat bedrag dan naar evenredigheid op hun persoonlijke fiscale balansen dienen te activeren. Als er aanvankelijk onroerend goed was ingebracht met toepassing van de vrijstelling van art. 15, eerste lid, onderdeel e, Wet BRV, zal een wijziging van de winstverdeling er in beginsel toe leiden dat alsnog overdrachtsbelasting is verschuldigd, mits uiteraard ook het economische belang van de vennoten tot het vennootschapsvermogen wordt gewijzigd. In de literatuur worden in dit verband wel alternatieve routes voorgesteld waardoor heffing van overdrachtsbelasting toch achterwege zou kunnen blijven.⁵ Wat de toepassing van willekeurige afschrijvingen betreft zal een wijziging van de winstverdeling binnen het swv niet kunnen worden beschouwd als het aangaan van verplichtingen in de zin van de Wet IB 2001, als de inbrengende firmant – dat wil zeggen, degene bij wie het winstaandeel afneemt – wordt gecrediteerd. Echter, gezien de tekst van de goedkeuring van het besluit van 15 december 2000 waarin willekeurige afschrijving wordt toegestaan in alle gevallen waarin geen sprake is (geweest) van het aangaan van verplichtingen, meen ik te mogen concluderen dat ook bij een wijziging van de winstverdeling een startende ondernemer afschrijvingspotentieel verkrijgt waarop hij willekeurig mag afschrijven, mits uiteraard aan de overige voorwaarden

wordt voldaan. Voor de goede orde merk ik op dat op basis van de voorbeelden in het besluit – waarin slechts over toetreding wordt gesproken – de Inspecteur de willekeurige afschrijving hier zou kunnen weigeren. De vraag is of hij dat nog steeds doet wanneer men besluit om de vennootschap te ontbinden en de winstverdeling te herzien, waarna de onverdeelde gemeenschap in een nieuwe vennootschap wordt ingebracht. Dan vindt namelijk opnieuw een toetreding plaats van (startende) ondernemers tot een (nieuw) swv.

Winstverdeling

In jaar twee wordt de winstverdeling met het oog op een geleidelijke bedrijfsverdracht als volgt gewijzigd: 30:35:35. Vervolgens brengt BV2 onder voorbehoud van stille reserves en goodwill haar onderneming in een nieuw swv in. BV2 draagt daardoor 40% van € 1.050.000 = € 420.000 van haar onderneming in economische zin over aan de beide junioren (met afschrijvingen en/of waardemutaties wordt hier gemakshalve geen rekening gehouden). Door een beroep te doen op het besluit van 15 december 2000 zouden de junioren nu elk over € 210.000 willekeurig mogen afschrijven.

INVESTERINGSAFSTREK

De Hoge Raad heeft uitgemaakt dat de inbreng van een bedrijfsmiddel in een firma tegen creditering niet kan worden aangemerkt als een vervreemding tegen overdrachtsprezen.⁶ Uiteraard kan wel (kleinschaligheids) investeringsaftrek worden verkregen bij aankoop van bedrijfsmiddelen door de firma zelf of in geval van aankoop van buitenvennootschappelijke bedrijfsmiddelen die door de firmanten aan de firma ter beschikking worden gesteld. In deze laatste situatie zal steeds toetsing aan het zogenoemde 70%-criterium dienen plaats te vinden, en wel op het moment van investeren.

Gegeven de samentelregeling kan het voordelig zijn om niet alle investeringen door het swv, maar deels ook door een van de firmanten te laten verrichten

Het gaat daarbij niet om het feitelijke gebruik bij ingebruikneming van het bedrijfsmiddel, maar om het feitelijke gebruik dat, volgens de op het tijdstip van investeren bestaande verwachting, gedurende de daaropvol-

gende jaren van het bedrijfsmiddel zal worden gemaakt.⁷ Gegeven de samentelregeling van art. 3.41, derde lid Wet IB 2001 kan het onder omstandigheden juist voordelig zijn om niet alle investeringen door het swv, maar deels ook door een van de firmanten te laten verrichten, die deze vervolgens ter beschikking stelt van dat swv. De andere firmanten kunnen die investeringen dan bij het bepalen van de hoogte van hun investeringsaftrek buiten beschouwing laten.⁸ Wel dient er rekening mee te worden gehouden dat het 70%-criterium er mogelijk toe leidt dat de terbeschikkingsteller een deel van de investeringsaftrek misloopt.

Winstverdeling

Door het swv worden in het boekjaar investeringen in kwalificerende bedrijfsmiddelen beoogd van in totaal € 65.000. Door de samentelbepaling van art. 3.41, derde lid dient elke firmant hiervoor een investeringsaftrek van 19% te hanteren. Als BV2 evenwel voor een bedrag van € 5000 bedrijfsmiddelen aanschaf en deze vervolgens ter beschikking stelt aan het swv, kunnen de junioren elk uitgaan van een aftrek van 22% voor het aan hen toerekenbare deel van de investeringen van het swv (€ 60.000).

NOGMAALS WILLEKEURIGE AFSCHRIJVING

Hiervoor is beargumenteerd dat zowel bij de totstandkoming van het swv als bij een latere winstwijziging de junioren in beginsel in aanmerking kunnen komen voor willekeurige afschrijving. Als beide junioren ook in het derde jaar de startersaftrek weten veilig te stellen, kan worden overwogen om het bedrijfsspann aan hen te verkopen, waardoor ze nogmaals willekeurige afschrijving

kunnen toepassen, mits zij het pand niet voor 70% of meer ter beschikking stellen aan het samenwerkingsverband, hetgeen overigens bij een winstaandeel van 35% niet het geval is. Bij de BV leidt de verkoop in beginsel onmiddellijk tot winstrealisatie, tenzij een beroep kan worden gedaan op de herinvesteringsfaciliteit van art. 3.54 Wet IB 2001. De verkoop van het pand zal er overigens wel toe leiden dat overdrachtsbelasting wordt verschuldigd, en wel over het geheel.

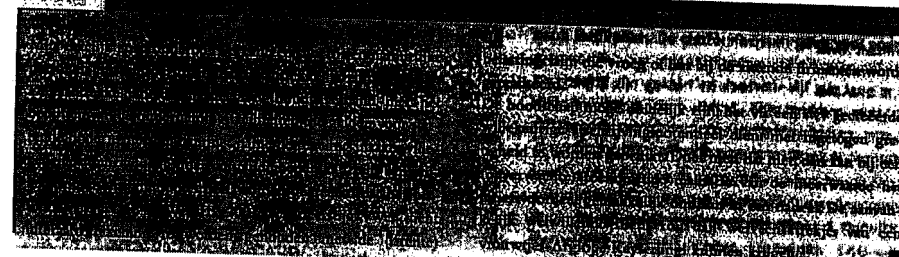
Winstverdeling

In jaar drie verkoopt de firma het bedrijfsspann aan Junior A en B voor een koopsom van € 840.000. Omdat in het eerste jaar al een winst op het pand is genomen van € 180.000, wordt in jaar drie nog een overdrachtswinst van € 420.000 gerealiseerd (inclusief de voorbehouden stille reserves uit het tweede jaar). BV2 wenst deze overdrachtswinst aan een herinvesteringsreserve toe te voegen. Omdat de junioren reeds voor 70% economisch gerechtigd zijn in het pand, bedraagt de koopsom € 840.000. Door deze transactie kunnen beiden wederom voor een bedrag van € 270.000 willekeurig afschrijven. In hun startersperiode hebben de junioren deshalve ieder een afschrijvingspotentieel bij elkaar vergaard van in beginsel € 750.000, namelijk:

- jaar 1: € 270.000;
- jaar 2: € 210.000;⁹
- jaar 3: € 270.000.

Uit praktisch oogpunt is hier overigens geen rekening gehouden met afschrijvingen en grond- en restwaarde, noch met waardemutaties gedurende deze drie jaren.

Ten sloten



4. VN 2000/52.12.

5. Dr. J. DOORNBAL, INBRENG, TOETREDINGS- EN UITREDINGSPROBLEMATIEK BIJ PERSOONLIJKE VENNOOTSCHAPPEN VANAF 2001, WFR 2002/6463 EN MR. DR. H.V.M.J. VAN KESTEREN, WIJZIGING OVERDRACHTSBELASTING BIJ INBRENG VAN PERSOONLIJKE VENNOOTSCHAPPEN, WFR 2002/6476.

6. HR 11 OKTOBER 2000 (nr. 35.196), BNB 2001/30.

7. HR 8 JUNI 1988, nr. 24.138, BNB 1988/21A.

8. BESLUIT VAN 30 NOVEMBER 2001, BNB 2002/50 VRAAG B.3.21.

9. ZIE ONDER WIJZIGING WINSTVERDELING DE MOEILIJKE STELLINGNAME VAN DE INSPECTEUR IN DIT VERBAND.

10. DE 'ARGOPE KEYSERLING' IS EEN KRUISSPHISOET WAARBIJ HET MANNETJE NA DE PARING EEN ZEER GEREDE KANS LOOPT DOOR HET (VEEL GROTERE) VROUWTE TE WORDEN OPGEGETEN.