

Mr. dr. M.L.M. van Kempen
Prof. dr. A.J.A. Stevens

Personenvennootschappen

 Wolters Kluwer

Deventer – 2023

VOORWOORD

Het onderwerp personenvennootschappen heeft al vele jaren onze belangstelling. Wij schreven er onder andere onze dissertaties *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (1999) en *Fiscale aspecten van de Commanditaire Vennootschap* (2002) over. Onze ervaringen in de praktijk, onderwijs en onderzoek hebben ons steeds weer laten zien hoe uitermate complex de personenvennootschap fiscaal is vormgegeven. Uit deze ervaringen kwam telkens ook de behoefte op naar een handboek waarin deze complexiteit verder wordt geduid en geanalyseerd.

Met dit boek beogen wij allereerst de praktijk van dienst te zijn met een systematische uiteenzetting naar geldend recht voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, overdrachtsbelasting, schenk- en erfbelasting, omzetbelasting, en het Europese en internationale belastingrecht. Ook de achtergrond van de diverse regelingen en de invloed van het privaatrecht op het fiscale recht komen daarbij aan de orde. De theorie lichten wij veelal aan de hand van (praktijk)voorbeelden toe. Daarnaast geven wij commentaar op het geldende recht en bevat dit boek ook vele aanbevelingen voor wenselijk recht.

Wij bespreken tevens het Voorontwerp Titel 7.13 BW en de fiscale gevolgen daarvan voor zover deze bij de afsluiting van de kopij op 1 november 2022 bekend waren als gevolg van de op 10 oktober 2022 gepubliceerde consultatiestukken ('Consultatiewetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen').

Hoofdstuk 1 en 3 tot en met 9 zijn geschreven door Thil van Kempen, hoofdstuk 10 tot en met 14 door Ton Stevens, de Inleiding en hoofdstuk 2 en 15 door ons beiden. Daarbij is op onderdelen – met toestemming van de uitgever – gebruikgemaakt van teksten die Thil van Kempen heeft geschreven in de *Cursus Belastingrecht* respectievelijk die Ton Stevens heeft gepubliceerd in de uitgave *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*.

Veel dank zijn wij verschuldigd aan mr. dr. Arie Tervoort voor zijn waardevolle suggesties ten aanzien van de privaatrechtelijke tekstgedeelten van dit boek in hoofdstuk 1 tot en met 8. Prof. mr. Inge van Vijfeijken en mr. dr. Mascha Hoogeveen zijn wij erkentelijk voor hun belangrijke feedback bij hoofdstuk 8 'Schenk- en erfbelasting bij personenvennootschappen'. Dat geldt ook voor prof. dr. René van der Paardt en mr. Harm-Jan de Boer, die hoofdstuk 10 'Personenvennootschappen in de omzetbelasting' hebben becommentarieerd. Daarnaast mogen niet onvermeld blijven de waardevolle tips die wij ontvingen van drs. Auke Lamers ten aanzien van het internationale hoofdstuk 14. Tot slot bedanken wij hartelijk prof. dr. Peter Essers en prof. mr. dr. M.E. van Hilten voor hun suggesties namens de redactie van de serie Fiscale Monografieën.

Opmerkingen en suggesties bij de inhoud van dit boek, waarmee wij rekening kunnen houden bij een volgende druk, stellen wij op prijs (mlmvankempen@gmail.com en a.j.a.stevens@tilburguniversity.edu). In ieder geval zal de invoering van Titel 7.13 BW en van het wetsvoorstel tot afschaffing van de open CV ons motiveren voor een tweede druk.

Tilburg en Oosterhout, 1 november 2022

Thil van Kempen en Ton Stevens

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Inleiding / VII

HOOFDSTUK 1

Privaatrechtelijke aspecten van personenvennootschappen / 1

- 1.1 Kenmerken van een personenvennootschap / 1
- 1.2 Te onderscheiden personenvennootschappen / 3
- 1.3 Toepasselijke privaatrechtelijke bepalingen / 4
- 1.4 De totstandkoming van een personenvennootschap / 5
- 1.5 De inbreng en de gebonden goederengemeenschap / 7
- 1.6 Administratieplicht / 8
- 1.7 Persoonlijk karakter van een personenvennootschap als samenwerkingsverband / 9
- 1.8 Interne besluitvorming, winstvaststelling en winstverdeling / 10
- 1.9 Vertegenwoordiging, externe verbondenheid en afgescheiden vermogen / 13
- 1.10 Inschrijving in handelsregister en UBO-register / 18
- 1.11 Uittreding, toetreding en opvolging van vennoten / 20
- 1.12 De openbare personenvennootschap als 'rechtsdrager' / 22
- 1.13 Het einde van de personenvennootschap / 24
- 1.14 Voorontwerp Wet Modernisering Personenvennootschappen (Titel 7.13 BW) / 24
 - 1.14.1 Inleiding Titel 7.13 BW / 24
 - 1.14.2 Kenmerken personenvennootschap / 25
 - 1.14.3 De stille personenvennootschap / 26
 - 1.14.4 De openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid / 26
 - 1.14.5 De CV met rechtspersoonlijkheid / 28
 - 1.14.6 Fiscale gevolgen rechtspersoonlijkheid / 30
 - 1.14.7 Winstverdeling / 30
 - 1.14.8 Voortzetting personenvennootschap bij uittreding vennoten / 30
 - 1.14.9 Rechtsvormwijzigingen / 31
 - 1.14.10 Overgangsrecht en inwerkingtreding / 33

HOOFDSTUK 2

De fiscale transparantie en haar grondslag / 35

- 2.1 Transparantie als wettelijk uitgangspunt / 35
- 2.2 Fiscale transparantie – internationale inbedding / 35

- 2.3 Grondslag fiscale transparantie / 37
 - 2.3.1 Parlementaire onderbouwing / 37
 - 2.3.2 Koppeling met draagkrachtgedachte / 39
 - 2.3.3 Privaatrechtelijke analyse / 39
 - 2.3.4 Andere visies / 40
 - 2.3.4.1 Eigendom als maatstaf / 40
 - 2.3.4.2 Een ruimer inkomensbegrip als maatstaf / 41
 - 2.3.5 Tussenconclusie / 41
- 2.4 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 41
- 2.5 Wenselijk recht / 43
 - 2.5.1 Inleiding / 43
 - 2.5.2 Rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting / 43
 - 2.5.3 Oplossingen binnen de huidige Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 / 45
 - 2.5.3.1 Inleiding / 45
 - 2.5.3.2 Rapport Vereniging Belastingwetenschap / 45
 - 2.5.3.3 Andere visies / 46

HOOFDSTUK 3

Fiscaal transparante personenvennootschappen in de inkomstenbelasting / 47

- 3.1 Inleiding / 47
- 3.2 Objectieve onderneming als toegangspoort naar het winstregime / 47
 - 3.2.1 Objectieve onderneming / 47
 - 3.2.2 Gelijktelling van zelfstandig beroep met onderneming / 48
- 3.3 De subjectieve onderneming van een venoot / 50
 - 3.3.1 Per venoot een eigen subjectieve onderneming / 50
 - 3.3.2 Zelfstandige winstbepaling en vaststelling omvang onderneming / 50
 - 3.3.3 Lening tussen personenvennootschap en venoot / 51
 - 3.3.4 Gebruik van privévermogen in de personenvennootschap / 54
 - 3.3.5 Gebruik van een goed uit de huwelijksgoederengemeenschap in de onderneming / 55
 - 3.3.6 Meerdere subjectieve ondernemingen van een venoot / 55
- 3.4 Tijdelijke venoot, tijdelijke personenvennootschap en waarneming / 56
 - 3.4.1 Tijdelijke venoot / 56
 - 3.4.2 Tijdelijke personenvennootschap / 56
 - 3.4.3 Waarneming / 56
- 3.5 Tweedeling vennoten 'ondernemers' en 'medegerechtigden' / 57
- 3.6 Ondernemerschap ingevolge art. 3.4 Wet IB 2001 / 58
 - 3.6.1 Criteria ondernemerschap art. 3.4 Wet IB 2001 / 58
 - 3.6.2 Ondernemerschap van verbonden vennoten / 59
 - 3.6.2.1 Inleiding / 59
 - 3.6.2.2 'Voor rekening van'-criterium / 59
 - 3.6.2.3 Afdekking risico's verbondenheid / 60
 - 3.6.2.4 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 61
 - 3.6.3 Ondernemerschap van commanditaire vennoten / 61
 - 3.6.3.1 Inleiding / 61

- 3.6.3.2 'Voor rekening van'-criterium / 62
- 3.6.3.3 Verbondenheids criterium / 63
- 3.6.3.4 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 66
- 3.6.4 Ondernemerschap maten in stille maatschap / 67
- 3.7 Ondernemerschap maten beroepsbeoefenaren (art. 3.5 Wet IB 2001) / 68
- 3.8 Vennoten in personenvennootschap zonder onderneming / 70
- 3.9 Terbeschikkingstelling van vermogen aan personenvennootschap / 70
 - 3.9.1 Inleiding / 70
 - 3.9.2 Personenvennootschap van verbonden persoon / 71
 - 3.9.3 Personenvennootschap van verbonden lichaam / 72
 - 3.9.4 Ongebruikelijke terbeschikkingstelling aan personenvennootschap / 73
 - 3.9.5 Afschrijvingsbeperking ter beschikking gesteld vastgoed / 74
- 3.10 Aanbevelingen / 75

HOOFDSTUK 4

De inbreng van ondernemingsvermogen in een personenvennootschap / 77

- 4.1 Inleiding / 77
- 4.2 Terugwerkende kracht / 78
- 4.3 Gevolgen inbreng ondernemingsvermogen voor winst uit onderneming / 82
 - 4.3.1 Correctie onzakelijke inbrengafspraken op basis van totaalwinstbegin-
sel / 82
 - 4.3.2 Realisatie van stille reserves / 83
 - 4.3.3 Realisatie van fiscale reserves / 83
 - 4.3.4 Realisatiemoment stakingswinst / 85
 - 4.3.5 Desinvesteringsbijtelling en investeringsaftrek / 85
 - 4.3.6 Stakingsfaciliteiten / 86
 - 4.3.7 De openingsbalans na inbreng / 87
 - 4.3.8 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 88
- 4.4 Basisregels in de overdrachtsbelasting en gevolgen inbreng van ondernemings-
vermogen / 88
- 4.5 Te onderscheiden inbrengmethoden / 90
- 4.6 Inbrengmethoden met fiscale realisatie / 92
 - 4.6.1 Inbreng tegen creditering van de werkelijke waarde / 92
 - 4.6.1.1 Privaatrechtelijke afspraken / 92
 - 4.6.1.2 Verplichte overdrachtswinst / 93
 - 4.6.1.3 Optionele herwaarderingswinst / 96
 - 4.6.1.4 Fiscale openingsbalans / 99
 - 4.6.1.5 Desinvesteringsbijtelling en KIA / 100
 - 4.6.1.6 Overdrachtsbelasting en inbrengvrijstelling / 101
 - 4.6.1.7 Voordelen creditering van de werkelijke waarde / 107
 - 4.6.2 Inbreng tegen boekwaarde met onderling afrekenen van stille reser-
ves / 108
 - 4.6.2.1 Privaatrechtelijke afspraken / 108
 - 4.6.2.2 Verplichte overdrachtswinst / 109
 - 4.6.2.3 Optionele herwaarderingswinst / 109

	4.6.2.4	Fiscale openingsbalans / 110
	4.6.2.5	Desinvesteringsbijtelling en KIA / 111
	4.6.2.6	Overdrachtsbelasting / 112
	4.6.2.7	Voordelen en nadelen onderling afrekenen stille reserves / 112
4.7		Inbrengmethoden zonder fiscale realisatie / 113
	4.7.1	Inbreng tegen boekwaarde met voorbehoud van stille reserves / 113
	4.7.1.1	Privaatrechtelijke afspraken / 113
	4.7.1.2	Het voorkomen van winstrealisatie / 114
	4.7.1.3	Fiscale openingsbalans / 116
	4.7.1.4	Desinvesteringsbijtelling en KIA / 117
	4.7.1.5	Overdrachtsbelasting en inbrengvrijstelling / 118
	4.7.1.6	Voordelen voorbehoud stille reserves / 118
	4.7.2	Inbreng in gebruik en genot / 118
	4.7.3	Ingroeieregeling / 120
	4.7.4	Casus combinatie inbreng in gebruik en genot en ingroeieregeling / 121
	4.7.5	Doorschuiving via art. 3.63 Wet IB 2001 naar werknemer / 123
	4.7.5.1	Art. 3.63 Wet IB 2001 / 123
	4.7.5.2	Inbrengmethode / 125
	4.7.5.3	Overdrachtsbelasting en inbrengvrijstelling / 126
	4.7.5.4	Art. 3.63 Wet IB 2001 samengevat / 127
4.8		Combinatie voorbehoud en creditering van stille reserves / 127
4.9		Overige methoden / 130
	4.9.1	Inleiding / 130
	4.9.2	Inbreng tegen fiscale boekwaarde: bevoordeling medevenoot / 130
	4.9.3	Inbreng tegen fiscale boekwaarde: compensatie medevenoot voor onbetaalde arbeid / 131
	4.9.4	Overdracht evenredig deel onderneming tegen een winstrecht / 132
	4.9.5	Overdracht evenredig deel onderneming tegen een lijfrente / 133
	4.9.6	Verhuur onderneming aan de personenvennootschap / 133
4.10		Inbreng van meerdere ondernemingen (fusie) / 133
4.11		Overdrachtsbelasting onder Voorontwerp Titel 7.13 BW / 136
	4.11.1	De stille personenvennootschap / 136
	4.11.2	De openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid / 136
	4.11.2.1	Zelfstandige belastingplicht openbare personenvennootschap / 136
	4.11.2.2	Inbrengvrijstelling / 138
	4.11.3	Overdrachtsbelastingvrijstelling bij verkrijging door wetswijziging / 139
4.12		Aanbevelingen / 143

HOOFDSTUK 5

Winstverdeling en fiscale winstvaststelling / 145

5.1	Inleiding / 145
5.2	Winstverdeling / 145
5.2.1	Privaatrechtelijke aspecten winstverdeling / 145
5.2.2	Fiscale zakelijkheidstoets winstverdeling / 146

- 5.2.3 Fiscale winstkwalificatie onafhankelijk van inbreng door vennoot / 147
- 5.2.4 Verschillen privaatrechtelijk winstaandeel en fiscale winst / 149
- 5.3 Verliezen bij een CV of stille maatschap / 149
 - 5.3.1 Geen bijstortingsplicht commanditaire vennoot (art. 20 lid 3 WvK) / 149
 - 5.3.2 Fiscale gevolgen art. 20 lid 3 WvK / 150
 - 5.3.3 Verliesmaximering ingevolge art. 3.9 Wet IB 2001 / 153
 - 5.3.3.1 Verliesmaximering voor medegerechtigden / 153
 - 5.3.3.2 Verschillen art. 20 lid 3 WvK en art. 3.9 Wet IB 2001 / 153
 - 5.3.3.3 Achtergrond art. 3.9 Wet IB 2001 / 154
 - 5.3.3.4 Techniek art. 3.9 Wet IB 2001 / 155
 - 5.3.3.5 Nagekomen baten en lasten / 160
 - 5.3.3.6 Commanditaire vennoten die als ondernemer kwalificeren / 161
- 5.4 Wijziging winstverdeling / 162
 - 5.4.1 Inleiding wijziging winstverdeling / 162
 - 5.4.2 Het voorkomen van overdrachtswinst / 163
 - 5.4.2.1 Methoden om overdrachtswinst te voorkomen / 163
 - 5.4.2.2 Doorschuiving art. 3.63 Wet IB 2001 / 164
 - 5.4.3 Optionele herwaarderingswinst / 168
 - 5.4.4 Desinvesteringsbijtelling en investeringsaftrek / 169
 - 5.4.5 Fiscale reserves / 170
 - 5.4.6 Gevolgen overdrachtsbelasting / 170
- 5.5 Investeringsaftrek bij personenvennootschappen / 171
 - 5.5.1 KIA, buitenvennootschappelijke investeringen en achtergrond samentelbepaling / 171
 - 5.5.2 Techniek samentelbepaling vanaf 2021 / 173
 - 5.5.3 Techniek samentelbepaling tot en met 2020 / 176
 - 5.5.4 Aandeel vennoot in investeringen van personenvennootschap / 179
 - 5.5.5 Gezamenlijk buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen / 180
 - 5.5.6 Kleine investeringen en desinvesteringen / 182
 - 5.5.7 Geen nieuw samenwerkingsverband bij wisseling vennoten / 183
 - 5.5.8 Andere subjectieve ondernemingen van een vennoot / 184
 - 5.5.9 Energie-investeringsaftrek / 185
- 5.6 Herinvesteringsreserve bij personenvennootschappen / 186
- 5.7 Meewerkaftrek bij personenvennootschappen / 189
- 5.8 Art. 3.30a Wet IB 2001 bij personenvennootschappen / 190
- 5.9 Aanbevelingen / 191

HOOFDSTUK 6

Toetreden, uittreden en rechtsvormwijziging / 193

- 6.1 Inleiding / 193
- 6.2 Toetreden van een nieuwe vennoot / 193
 - 6.2.1 Gevolgen winst uit onderneming / 193
 - 6.2.2 Overgang vanuit terbeschikkingstellingsregeling naar winstfeer / 195
 - 6.2.3 Gevolgen overdrachtsbelasting / 197
- 6.3 Opvolging van een vennoot / 198

- 6.4 Uittreden van een vennoot / 200
 - 6.4.1 Privaatrechtelijke aspecten / 200
 - 6.4.2 Gevolgen winst uit onderneming uittredende vennoot / 201
 - 6.4.3 Gevolgen winst uit onderneming voortzettende vennoten / 203
 - 6.4.4 Gevolgen overdrachtsbelasting / 205
 - 6.4.4.1 Uittreden leidt tot 'verdeling' / 205
 - 6.4.4.2 Overdrachtsbelasting bij verdeling / 205
 - 6.4.4.3 Overdrachtsbelasting na gebruikmaking inbrengvrijstelling / 206
 - 6.4.4.4 Vrijgesteld toetreden, uittreden en opvolgen na gebruikmaking van inbrengvrijstelling / 208
 - 6.4.4.5 Commentaar inhaalheffing en uitbrengvrijstelling / 211
 - 6.4.4.6 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 212
 - 6.4.5 Negatief kapitaal, verliesrekening of schuld van uittredende vennoot / 212
 - 6.4.6 Extra uitkoopsom bij disfunctioneren vennoot / 216
 - 6.4.7 Overlijden van een vennoot / 218
 - 6.4.7.1 Privaatrechtelijke aspecten / 218
 - 6.4.7.2 Gevolgen winst uit onderneming / 219
 - 6.4.7.3 Gevolgen overdrachtsbelasting / 221
 - 6.4.8 Uittreden tegen een winstrecht / 222
 - 6.4.9 Uittreden met meerwaardeclausule / 223
- 6.5 Overdrachtsbelasting onder Voorontwerp Titel 7.13 BW / 225
 - 6.5.1 De stille personenvennootschap / 225
 - 6.5.2 De openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid / 225
- 6.6 Omvorming VOF in CV of openbare maatschap in stille maatschap / 228
- 6.7 Opsplitsing personenvennootschap in afzonderlijke ondernemingen / 230
 - 6.7.1 Gevolgen winst uit onderneming / 230
 - 6.7.2 Gevolgen overdrachtsbelasting huidig recht / 232
 - 6.7.3 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 233
- 6.8 Rechtsvormwijziging naar BV / 233
 - 6.8.1 Gevolgen winst uit onderneming / 233
 - 6.8.2 Gevolgen overdrachtsbelasting huidig recht / 234
 - 6.8.3 Gevolgen overdrachtsbelasting onder Voorontwerp Titel 7.13 BW / 236
- 6.9 Overige rechtsvormwijzigingen onder Voorontwerp Titel 7.13 BW / 237
 - 6.9.1 Van stille naar openbare personenvennootschap / 237
 - 6.9.2 Van openbare naar stille personenvennootschap / 239
 - 6.9.3 Van openbare personenvennootschap naar andere rechtspersoon en andersom / 240
- 6.10 Aanbevelingen / 240

HOOFDSTUK 7

Personenvennootschap tussen familieleden / 243

- 7.1 Inleiding / 243
- 7.2 Personenvennootschap met het oog op bedrijfsopvolgingsfaciliteiten / 243
- 7.3 Personenvennootschap tussen (huwelijkse) partners / 245

- 7.3.1 Inleiding / 245
- 7.3.2 Personenvennootschap tussen echtgenoten bij huwelijksgoederengemeenschap / 246
 - 7.3.2.1 Het aangaan van de personenvennootschap / 246
 - 7.3.2.2 Echtscheiding van de vennoten / 248
 - 7.3.2.3 Het overlijden van een vennoot / 250
- 7.3.3 Terbeschikkingstellingsregeling / 250
 - 7.3.3.1 Inleiding / 250
 - 7.3.3.2 Man of vrouw is eigenaar van het pand; geen huwelijksgoederengemeenschap / 251
 - 7.3.3.3 Man of vrouw is eigenaar van het pand; wel huwelijksgoederengemeenschap / 251
 - 7.3.3.4 Man en vrouw zijn ieder voor 50% eigenaar van het pand; geen huwelijksgoederengemeenschap / 252
 - 7.3.3.5 Man en vrouw zijn ieder voor 50% eigenaar van het pand; wel huwelijksgoederengemeenschap / 253
 - 7.3.3.6 Verschil tussen winstverhouding en eigendomsverhouding / 254
- 7.4 Urencriterium bij personenvennootschap tussen verbonden personen / 256
- 7.5 Familievrijstelling in de overdrachtsbelasting / 257
 - 7.5.1 Inleiding / 257
 - 7.5.2 Voorwaarden familievrijstelling / 258
 - 7.5.3 Familievrijstelling bij personenvennootschappen / 260
 - 7.5.3.1 Te onderscheiden situaties / 260
 - 7.5.3.2 Buitenvennootschappelijk vermogen bij huwelijksgoederengemeenschap / 262
 - 7.5.3.3 Voortzettingseis bij inbreng door verkrijger in personenvennootschap / 263
 - 7.5.3.4 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 263
- 7.6 Aanbevelingen / 264

HOOFDSTUK 8

Schenk- en erfbelasting bij personenvennootschappen / 267

- 8.1 Inleiding / 267
- 8.2 Erfrechtelijke verkrijging bij overlijden van een vennoot / 267
 - 8.2.1 Privaatrechtelijke aspecten / 267
 - 8.2.2 Erfrechtelijke verkrijging / 268
 - 8.2.3 Fictieve erfrechtelijke verkrijging bij verkrijging krachtens vermogensbeding / 270
- 8.3 Verrijking krachtens schenking bij toe- en uittreden van vennoten / 271
 - 8.3.1 Privaatrechtelijke aspecten / 271
 - 8.3.2 Verrijking krachtens schenking / 272
 - 8.3.3 Uittreden tegen lagere waarde going concern of fiscale boekwaarde / 272
 - 8.3.4 Fictieve verrijking krachtens schenking bij verkrijging krachtens vermogensbeding / 276
- 8.4 Samenloop fictieve erfrechtelijke verkrijging en schenking / 278

- 8.5 De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) / 279
 - 8.5.1 Inleiding BOR / 279
 - 8.5.2 De verkrijging van ondernemingsvermogen (art. 35c SW 1956) / 280
 - 8.5.2.1 Inleiding ondernemingseis / 280
 - 8.5.2.2 De verkrijging van een vennoot-ondernemer / 280
 - 8.5.2.3 De verkrijging van een vennoot-medegerechtigde / 282
 - 8.5.2.4 De verkrijging van een aanmerkelijkbelanghouder in een vennoot-lichaam / 285
 - 8.5.3 De bezitstermijn (art. 35d SW 1956) / 287
 - 8.5.3.1 Inleiding bezitstermijn / 287
 - 8.5.3.2 De erflater of schenker is een vennoot-ondernemer / 287
 - 8.5.3.3 De erflater of schenker is een vennoot-medegerechtigde / 289
 - 8.5.3.4 De erflater of schenker is aanmerkelijkbelanghouder in een vennoot-lichaam / 292
 - 8.5.3.5 Terugwerkende kracht vennootschapsovereenkomst / 292
 - 8.5.4 De voortzettingseis (art. 35e SW 1956) / 293
 - 8.5.4.1 Inleiding voortzettingseis / 293
 - 8.5.4.2 De erflater of schenker is een vennoot-ondernemer / 293
 - 8.5.4.3 De erflater of schenker is een vennoot-medegerechtigde / 297
 - 8.5.4.4 De erflater of schenker is aanmerkelijkbelanghouder in een vennoot-lichaam / 298
 - 8.5.5 De omvang van de vrijstelling (art. 35b SW 1956) / 299
 - 8.5.5.1 De grondslag waarover de vrijstelling wordt berekend / 299
 - 8.5.5.2 De omvang van de vrijstelling / 300
 - 8.5.5.3 Buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen in relatie tot 100%-vrijstelling / 301
 - 8.5.5.3.1 Buitenvennootschappelijk vastgoed / 301
 - 8.5.5.3.2 Buitenvennootschappelijke schulden / 303
 - 8.5.5.3.3 Overige buitenvennootschappelijke activa / 304
 - 8.5.5.3.4 Overig buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen en 83%-vrijstelling / 306
 - 8.5.5.3.5 Wenselijk recht / 306
- 8.6 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 309
 - 8.6.1 Fiscale transparantie openbare personenvennootschappen / 309
 - 8.6.2 Fictieve verkrijging krachtens erfrecht bij overlijden van een vennoot / 309
 - 8.6.3 Fictieve verkrijging krachtens schenking bij verkrijging krachtens vermogensbeding / 310
- 8.7 Aanbevelingen / 311

HOOFDSTUK 9

Personenvennootschap tussen BV en dga / 317

- 9.1 Inleiding / 317
- 9.2 Privaatrechtelijke aspecten / 318
- 9.3 Aangaan personenvennootschap vanuit BV-situatie / 319
 - 9.3.1 Motieven / 319

- 9.3.2 Randvoorwaarden fiscaal ondernemerschap / 320
 - 9.3.2.1 Cumulatieve voorwaarden voor fiscaal ondernemerschap van de dga / 320
 - 9.3.2.2 De BV en de dga sluiten een vennootschapsovereenkomst / 320
 - 9.3.2.3 De BV brengt een objectieve onderneming in de personenvennootschap in / 322
 - 9.3.2.4 De dga voldoet aan de criteria van art. 3.4 of 3.5 Wet IB 2001 / 322
- 9.3.3 Ondernemersfaciliteiten / 323
- 9.3.4 Het achterwege blijven van fictief loon / 323
- 9.3.5 Inbreng ondernemingsvermogen door BV / 324
- 9.4 Aangaan personenvennootschap vanuit IB-onderneming / 324
 - 9.4.1 Motief / 324
 - 9.4.2 Overheveling ondernemingsvermogen naar de BV / 324
- 9.5 Wenselijk recht / 325
- 9.6 Personenvennootschap in plaats van terbeschikkingstelling vermogen aan BV / 326
- 9.7 Overige (fiscale) aspecten / 327
 - 9.7.1 Terugwerkende kracht / 327
 - 9.7.2 Vermogensetikettering aandelen in BV / 328
 - 9.7.3 Zakelijkheid winstverdeling / 330
 - 9.7.4 Gevolgen terbeschikkingstellingsregeling / 330
- 9.8 Aanbevelingen / 332

HOOFDSTUK 10

Personenvennootschappen in de omzetbelasting / 333

- 10.1 Inleiding / 333
- 10.2 Ondernemerschap / 333
 - 10.2.1 Personenvennootschap als ondernemer / 333
 - 10.2.2 Fiscale eenheid / 336
- 10.3 Prestaties tussen vennoten en personenvennootschap / 338
 - 10.3.1 Inleiding / 338
 - 10.3.2 Prestaties van vennoten jegens de personenvennootschap / 341
 - 10.3.2.1 Inbreng / 341
 - 10.3.2.2 Verhuur / 344
 - 10.3.2.3 Uittreden/liquidatie / 345
 - 10.3.3 Prestaties van de personenvennootschap jegens de vennoten / 345
 - 10.3.4 Prestaties van vennoten onderling / 346
- 10.4 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 347
- 10.5 Aanbevelingen / 349

HOOFDSTUK 11

Personenvennootschappen in de vennootschapsbelasting / 351

- 11.1 Inleiding / 351
- 11.2 Subjectieve vennootschapsbelastingplicht van personenvennootschappen / 351

- 11.2.1 Algemeen / 351
- 11.2.2 Kritiek op de criteria van rechtspersoonlijkheid en vrije verhandelbaarheid / 352
- 11.2.3 De subjectief vennootschapsbelastingplichtige personenvennootschappen / 354
 - 11.2.3.1 Open CV / 355
 - 11.2.3.2 Maatschappen op aandelen / 355
 - 11.2.3.3 Omgekeerd hybride lichamen / 356
- 11.2.4 Onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse vennootschapsbelastingplicht / 358
- 11.2.5 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 359
- 11.3 Lichamen die deelnemen in fiscaal transparante personenvennootschappen / 360
 - 11.3.1 Algemeen / 360
 - 11.3.2 Beperkt vennootschapsbelastingplichtige lichamen-vennoten / 360
 - 11.3.3 Volledige fiscale transparantie? – Reikwijdte art. 8 lid 3 Wet VPB 1969 / 361
 - 11.3.4 Leningen verstrekt door vennoten-lichamen aan de personenvennootschap / 364
 - 11.3.5 Lichamen als commanditaire vennoten – verliesaftrekbeperking? / 365
 - 11.3.6 Toepassing deelnemingsvrijstelling / 366
 - 11.3.6.1 Deelnemingen in niet-transparante personenvennootschappen / 366
 - 11.3.6.2 Deelnemingen gehouden via fiscaal transparante personenvennootschappen / 367
 - 11.3.7 Fiscale eenheid / 368
- 11.4 Herstructureringen / 368
 - 11.4.1 Algemeen / 368
 - 11.4.2 Herstructureringen binnen de vennootschapsbelasting / 369
 - 11.4.3 Geruisloze terugkeer / 370
 - 11.4.4 Voorontwerp Titel 7.13 BW / 370
- 11.5 Aanbevelingen / 372

HOOFDSTUK 12

De open CV / 375

- 12.1 Inleiding / 375
- 12.2 Open of besloten? – de definitie van ‘open CV’ / 376
- 12.3 De open CV in de verschillende heffingswetten / 386
 - 12.3.1 De open CV in de Wet op de vennootschapsbelasting / 387
 - 12.3.1.1 Algemeen / 387
 - 12.3.1.2 De kwalificatie van het aandeel van de beherend vennoot / 387
 - 12.3.1.3 Toepasselijkheid oprichtingsfictie / 388
 - 12.3.1.4 Deelnemingsvrijstelling en open CV / 389
 - 12.3.1.5 Overige faciliteiten in de Wet VPB 1969 / 391
 - 12.3.2 De open CV in de Wet IB 2001 / 393
 - 12.3.3 De open CV in de Wet DB 1965 / 396

- 12.3.4 De open CV in de Wet BB 2021 / 396
- 12.3.5 De open CV in de Wet BRV / 398
- 12.3.6 De open CV in de Successiewet / 400
- 12.4 Overgangen tussen open en besloten CV's / 400
- 12.5 De open CV in het internationale belastingrecht / 402
 - 12.5.1 Algemeen / 402
 - 12.5.2 De open CV in de belastingverdragen / 403
- 12.6 Wetsvoorstel aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen / 404
- 12.7 Aanbevelingen / 408

HOOFDSTUK 13

De classificatie van buitenlandse personenvennootschappen / 411

- 13.1 Inleiding / 411
- 13.2 Reikwijdte en plaatsbepaling / 411
- 13.3 De classificatiemethode / 412
 - 13.3.1 Algemeen / 412
 - 13.3.2 Jurisprudentie / 413
 - 13.3.3 Classificatiebesluit / 418
- 13.4 Gevolgen van de classificatie / 427
- 13.5 Het Wetsvoorstel aanpassing fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen / 428
- 13.6 Aanbevelingen / 431

HOOFDSTUK 14

Internationale fiscale aspecten van personenvennootschappen / 433

- 14.1 Inleiding / 433
- 14.2 Fiscale positie van de vennoten / 433
 - 14.2.1 De positie van buitenlandse vennoten in een Nederlandse personenvennootschap / 433
 - 14.2.1.1 Algemeen / 433
 - 14.2.1.2 Commanditaire vennoten-natuurlijke personen / 435
 - 14.2.1.3 Commanditaire vennoten-lichamen / 439
 - 14.2.2 De positie van binnenlandse vennoten in een buitenlandse personenvennootschap / 441
- 14.3 De kwalificatie van bijzondere beloningen / 443
 - 14.3.1 Algemeen / 443
 - 14.3.2 Kwalificatie naar nationaal recht / 444
 - 14.3.3 Kwalificatie onder de belastingverdragen / 446
- 14.4 Personenvennootschappen en belastingverdragen / 450
 - 14.4.1 Verdragsgerechtigdheid van personenvennootschappen / 450
 - 14.4.2 Toepassing van belastingverdragen bij hybride entiteiten / 452
 - 14.4.2.1 Algemeen / 452
 - 14.4.2.2 OESO Partnership Report en BEPS Action 2-rapport / 453
 - 14.4.2.3 Speciale verdragsbepalingen voor hybride entiteiten en Nederlandse implementatie / 461

- 14.5 Personenvennootschappen en EU-recht / 469
 - 14.5.1 Algemeen / 469
 - 14.5.2 Personenvennootschappen en primair EU-recht / 469
 - 14.5.3 Personenvennootschappen en secundair EU-recht / 470
 - 14.5.3.1 EESV – de enige Europese personenvennootschap / 471
 - 14.5.3.2 MD-RL / 471
 - 14.5.3.3 I&R-richtlijn / 472
 - 14.5.3.4 ATAD / 473
 - 14.5.3.5 Alternatieven / 475
- 14.6 Aanbevelingen / 475

HOOFDSTUK 15

Slotbeschouwing / 477

- 15.1 Inleiding / 477
- 15.2 Transparantie in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting / 477
- 15.3 Overdrachtsbelasting / 481
- 15.4 Schenk- en erfbelasting / 484
- 15.5 Omzetbelasting / 486
- 15.6 Vennootschapsbelastingplichtige personenvennootschappen / 487
- 15.7 Internationale fiscale aspecten / 489

BIJLAGE 1

Voorontwerp Wet modernisering personenvennootschappen van 10 oktober 2022 (Voorontwerp Titel 7.13 BW) / 491

BIJLAGE 2

Voorontwerp van het wetsvoorstel met de fiscale flankerende maatregelen m.b.t. Titel 7.13 BW van 10 oktober 2022 (Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW) / 503

Lijst van afkortingen / 513

Jurisprudentieregister / 517

Wetsartikelenregister / 527

Trefwoordenregister / 543

Literatuurlijst / 555

HOOFDSTUK 1

Privaatrechtelijke aspecten van personenvennootschappen

1.1 Kenmerken van een personenvennootschap

Een personenvennootschap is op de eerste plaats een bijzondere overeenkomst tussen ten minste twee partijen. Partij bij de overeenkomst kunnen zijn natuurlijke personen, rechtspersonen¹ of andere personenvennootschappen². Kenmerkend voor deze overeenkomst is volgens art. 7A:1655 BW dat:

- alle partijen zich verplichten tot een bepaalde inbreng;
- zij het oogmerk hebben om daaruit vermogensrechtelijk voordeel te behalen; en
- zij beogen om dat voordeel met elkaar te delen.

Genoemde bepaling omvat een definitie van het begrip ‘maatschap’. Deze definitie geldt ook voor de vennootschap onder firma (hierna VOF) en de commanditaire vennootschap (hierna CV). De VOF en de CV zijn juridisch weliswaar afzonderlijk in het Wetboek van Koophandel geregeld, maar zij onderscheiden zich ten opzichte van de gewone maatschap ten aanzien van de externe verhouding van de vennootschap en de vennoten tegenover derden. Voor de onderlinge rechten en plichten tussen de vennoten gelden de maatschapsbepalingen uit Boek 7A BW.³ De drie genoemde kenmerken gelden daarom ook voor de VOF en de CV.

De inbreng van een vennoot kan bestaan uit geld, materiële en immateriële goederen, genot van goederen en/of arbeid. Zie verder 1.5.

Met een vermogensrechtelijk voordeel in de hiervoor genoemde omschrijving wordt bedoeld dat partijen beogen met behulp van de personenvennootschap financieel erop vooruit te gaan. Hieronder wordt ook verstaan de situatie waarin zij er financieel minder slecht van worden.⁴ Een personenvennootschap kan bijvoorbeeld ook kostenbesparing ten doel hebben. Wel moet het voordeel uit de inbreng voortvloeien, zo volgt uit de wettelijke omschrijving. Door de enkele inbreng ontstaat nog geen vermogensrechtelijk voordeel.

1 Ook een BV in oprichting kan vennoot zijn. Vgl. Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/2.3.

2 Zie o.a. Pitlo/Raaijmakers 2017/2.2.7 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/2.3.

3 Vgl. art. 15 WvK, art. 16 WvK, dat de VOF als een specifieke maatschap aanduidt, en art. 19 lid 2 WvK waaruit volgt dat een CV weer een variant op de VOF is.

4 Vgl. Asser/Maeijer & Van Olffen 7-VII 2022/32, Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen* 2022/2.1, Pitlo/Raaijmakers 2017/2.3.4 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/2.6.

De koppeling tussen de inbreng en het beoogde voordeel is gelegen in de samenwerking tussen de vennoten.⁵ De personenvennootschap is bovenal een samenwerkingsverband tussen de vennoten. Samenwerking is een essentieel kenmerk van een personenvennootschap, ook al blijkt dat niet expliciet uit de tekst van art. 7A:1655 BW.⁶ Samenwerking impliceert dat er een regelmatige activiteit plaatsvindt in een personenvennootschap. Indien twee partijen bijvoorbeeld geld bijeenleggen om samen een pand te kopen met de bedoeling om het pand passief te verhuren aan een vaste partij tegen een vaste huursom, ontstaat er een eenvoudige goederengemeenschap als bedoeld in art. 3:166 BW en geen personenvennootschap. Het wezenlijke element samenwerking ontbreekt. Ook ingeval partijen slechts de winst uit hun eigen ondernemingsactiviteit delen of slechts hun kosten delen, is geen sprake van een personenvennootschap, omdat samenwerking ontbreekt. Er wordt niet meer dan gepoold.

Op grond van het derde genoemde criterium moeten alle vennoten delen in het resultaat. Zie nader 1.8.

Een ander wezenlijk kenmerk van een personenvennootschap dat niet expliciet in de wet is vastgelegd, is de 'affectio societatis'.⁷ Deze term wil zeggen dat de vennoten de wil hebben om op de voet van gelijkwaardigheid samen te werken. Dit kenmerk impliceert niet dat iedereen (vergelijkbare) arbeid moet inbrengen, maar wel dat er geen hiërarchische verhouding tussen de vennoten bestaat en dat alle vennoten in enige mate betrokken zijn bij de interne besluitvorming.⁸ In dit aspect onderscheidt de personenvennootschap zich bijvoorbeeld van de arbeidsovereenkomst.

De vraag of sprake is van een vennootschapsovereenkomst, dient niet alleen te worden beantwoord aan de hand van de inhoud van de vennootschapsovereenkomst. De feitelijke situatie moet hiermee in overeenstemming zijn.⁹

De term 'personenvennootschap' wordt niet alleen gebruikt om de overeenkomst tussen de vennoten mee aan te duiden. De term wordt bijvoorbeeld ook gehanteerd om de 'rechtsfiguur' mee aan te duiden die ontstaat als gevolg van de overeenkomst en die als zodanig in het rechtsverkeer optreedt.¹⁰

Indien het samenwerkingsverband niet kwalificeert als een personenvennootschap kan dat fiscale gevolgen hebben. Zo zal, ingeval geen sprake is van een personenvennootschap maar van een dienstbetrekking, fiscaal geen winst uit onderneming, maar belastbaar loon

5 Vgl. *Asser/Maeijer & Van Olffen 7-VII 2022/27*, Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen 2022/1.2* en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht 2021/1.2*, 2.1 en 2.4.

6 Vgl. tevens in de fiscale jurisprudentie HR 8 juli 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC0445, BNB 1985/239, HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2803, BNB 2008/280 en HR 10 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO6858, V-N 2011/3.21.

7 Vgl. *Asser/Maeijer & Van Olffen 7-VII 2022/29-30*, Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen 2022/2.1* en 2.4.1 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht 2021/2.4*.

8 HR 15 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:A10676, BNB 2005/73.

9 Zie o.a. HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ1487, NJ 2007/448 en HR 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2803, BNB 2008/280.

10 Zie tevens 1.11.

worden genoten. Verder kan bij inbreng van ondernemingsvermogen tegen creditering van de werkelijke waarde alleen worden geopteerd voor fiscale herwaardering van het eigen winstaandeel in de stille reserves, indien ingebracht wordt in een personenvennootschap; dus niet bij de inbreng in een eenvoudige goederengemeenschap. Zie 4.6.1.C. Die eis geldt ook voor een beroep op de inbrengvrijstelling voor de overdrachtsbelasting van art. 15 lid 1 onderdeel e onder 1^o Wet BRV. Zie 4.6.1.F. Een ander voorbeeld is dat fiscaal alleen sprake kan zijn van een open CV als bedoeld in art. 2 lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969, indien het samenwerkingsverband privaatrechtelijk als een CV kan worden beschouwd. Zie 11.2.3.A en hoofdstuk 12.

1.2 Te onderscheiden personenvennootschappen

Personenvennootschappen kunnen worden onderscheiden in stille maatschappen en openbare personenvennootschappen. Een openbare personenvennootschap onderscheidt zich van een stille maatschap in het hanteren van een gemeenschappelijke naam waarmee het samenwerkingsverband in het economische verkeer naar buiten treedt. Een personenvennootschap heeft in de praktijk doorgaans een duurzaam karakter. Een personenvennootschap kan echter ook ten behoeve van een tijdelijk project worden aangegaan.

De openbare vennootschappen zijn in te delen in de openbare maatschap, de VOF en de CV. Deze onderverdeling heeft belangrijke gevolgen voor de externe verbondenheid van de vennoten voor de verbintenissen van de personenvennootschap, hetgeen wordt besproken in 1.9.¹¹

Een VOF wordt in art. 16 WvK aangeduid als een maatschap die wordt aangegaan ter uitoefening van een bedrijf.¹² Van een openbare maatschap wordt doorgaans gesproken als een openbare personenvennootschap wordt aangegaan ter uitoefening van een beroep, al kunnen ook andere activiteiten, zoals de exploitatie van een kerkhof, in een openbare maatschap worden uitgeoefend.¹³ Bij een beroep gaat het om dienstverlening waarbij de persoonlijke kwaliteiten of de vakbekwaamheid van de dienstverleners vooropstaat. Hierbij kan met name worden gedacht aan dienstverlening van intellectuele aard door bijvoorbeeld een arts, advocaat of accountant en werkzaamheden van kunstzinnige aard door onder andere een kunstschilder of fotograaf.¹⁴ Echter ook dienstverlening waarbij de persoonlijkheid van de dienstverlener vooropstaat, valt onder het begrip 'beroep' te scharen, zoals de werkzaamheden van een escortdame. Bij een bedrijf gaat het om andersoortige commerciële activiteiten, bijvoorbeeld de handel in goederen. Ook beleggingsactiviteiten kunnen onder het begrip 'bedrijf' vallen, zij het dat, zonder dat aan het wezenlijke vereiste van samenwerking wordt voldaan, geen sprake kan zijn van een personenvennootschap.¹⁵ Het onderscheid tussen beroep en bedrijf wordt van oudsher gehanteerd, maar is verre

11 Zie voor de fiscale gevolgen 3.6.

12 Art. 15 WvK.

13 Zie Asser/Maeijer & Van Olffen 7-VII 2022/31 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/3.2.

14 Vgl. HR 22 november 1989, ECLI:NL:HR:1989:AD0953, NJ 1990/674 (*Hideo Muramatsu/Amsterdam*).

15 Zie 1.1.

van duidelijk.¹⁶ Desondanks kan het onderscheid privaatrechtelijk grote gevolgen hebben voor onder meer de verbondenheid van de vennoten. Ook voor het fiscale recht kan de kwalificatie als beroepsbeoefenaar van belang zijn.¹⁷

Bij de CV wordt, evenals bij de VOF, onder gemeenschappelijke naam een bedrijf uitgeoefend. De CV onderscheidt zich daarin van de VOF, dat er naast hoofdelijk verbonden beherende vennoten, ook vennoten participeren die in beginsel niet extern zijn verbonden voor de verbintenissen van de CV. Deze commanditaire vennoten dienen ten minste geld, goederen of genot van goederen in te brengen. Het is een commanditaire vennoot niet toegestaan slechts arbeid in te brengen.¹⁸

Bij een stille maatschap wordt niet onder gemeenschappelijke naam in het economische verkeer opgetreden. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat de activiteit in het economische verkeer wordt gepresenteerd als activiteit van een van de vennoten. Ook is denkbaar dat ieder van de vennoten in het rechtsverkeer op eigen naam optreedt. De activiteiten komen in de interne verhouding tussen de vennoten echter voor rekening van de stille maatschap, en daarmee voor rekening van alle maten. Een stille maatschap kan zowel worden aangegaan ter uitoefening van een beroep als ter uitoefening van een bedrijf.

1.3 Toepasselijke privaatrechtelijke bepalingen

Het vennootschapsvermogen van een personenvennootschap vormt een goederengemeenschap. Goederengemeenschappen zijn te onderscheiden in eenvoudige en bijzondere gemeenschappen. De vennootschappelijke goederengemeenschap vormt een bijzondere gemeenschap. De bijzondere gemeenschappen zijn geregeld in Boek 3 Titel 7 afd. 2 BW. Art. 3:189 BW bepaalt echter dat de bepalingen van genoemde titel niet van toepassing zijn op een personenvennootschap zolang zij niet is ontbonden.

Tijdens het bestaan van een personenvennootschap gelden de maatschapsbepalingen uit Boek 7A Titel 9 BW. Deze bepalingen zijn vrijwel allemaal van regelend recht, hetgeen wil zeggen dat partijen anders kunnen bepalen in de vennootschapsovereenkomst. De maatschapsbepalingen gelden ook voor de VOF en CV, voor welke vennootschappen tevens bepalingen in art. 15 e.v. Wetboek van Koophandel zijn opgenomen.

Tussen partijen geldt niet alleen wat uitdrukkelijk in de vennootschapsovereenkomst is vastgelegd. Uit art. 6:248 lid 1 BW volgt dat daarnaast de rechtsgevolgen gelden die naar de aard van de overeenkomst, uit de wet of uit de eisen van redelijkheid en billijkheid voortvloeien. Een volgens de overeenkomst geldende regel blijft op grond van art. 6:248 lid 2 BW bovendien buiten toepassing, voor zover toepassing daarvan in de gegeven omstandigheden naar redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn.

16 Zie tevens Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen* 2022/3.4, Pitlo/Raaijmakers 2017/2.1.5 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/3.3.

17 Zie art. 3.5 lid 2 Wet IB 2001, besproken in 3.7.

18 Vgl. Asser/Maeijer & Van Olffen 7-VII 2022/389.

1.4 De totstandkoming van een personenvennootschap

Vormvrije overeenkomst

Er bestaan geen vormvoorschriften voor de totstandkoming van een personenvennootschap. In de regel wordt de vennootschapsovereenkomst schriftelijk vastgelegd. Dit is echter niet verplicht. Een vennootschapsovereenkomst kan ook mondeling en zelfs onbewust of stilzwijgend tot stand komen.¹⁹ Het bewijs van het bestaan van de personenvennootschap kan met alle middelen worden geleverd.²⁰

De personenvennootschap ontstaat vanaf het moment dat de vennoten wilsovereenstemming hebben bereikt over de essentialia van de vennootschapsovereenkomst.²¹ Dit moment kan zijn gelegen vóór de schriftelijke vastlegging van de vennootschapsovereenkomst. Fiscaal kan onder voorwaarden met terugwerkende kracht rekening worden gehouden met een vennootschapsovereenkomst, dus voorafgaand aan het ontstaan van de wilsovereenstemming. Zie 4.2.

Akte als bewijsvoorschrift bij VOF

Ten aanzien van de VOF bepaalt art. 22 WvK weliswaar dat deze wordt aangegaan bij authentieke of bij onderhandse akte, maar het bestaan van een dergelijke akte vormt geen bestaansvoorwaarde voor de VOF. Het vormt slechts een dwingendrechtelijk bewijsvoorschrift van het bestaan van de VOF door de vennoten tegenover elkaar of tegenover derden die het bestaan van de VOF betwisten.²² De term 'akte' wordt zeer ruim uitgelegd.²³ De betekenis van art. 22 WvK is daarom voor de praktijk beperkt. Het voorschrift verhindert bovendien geen beroep op de bepalingen uit Boek 7A Titel 9 BW. Zo kunnen de vennoten tegenover elkaar zonder akte bewijzen dat sprake is van een maatschap in de zin van art. 7A:1655 BW. Indien een overeenkomst op naam van het samenwerkingsverband is aangegaan, kan de maatschap met een beroep op art. 7A:1682 BW de uitvoering daarvan vorderen tegenover de wederpartij.²⁴

Derden kunnen het bestaan van de VOF met alle bewijsmiddelen hard maken. Het voorschrift van art. 22 WvK geldt niet voor hen.

Fiscale gevolgen ontbreken akte bij VOF?

Indien een personenvennootschap een objectieve onderneming in fiscale zin drijft, komen de vennoten/natuurlijke personen in aanmerking voor ondernemersfaciliteiten onder de

19 Zie HR 2 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3876, NJ 2012/75.

20 Zie art. 152 Rv.

21 Zie o.a. M.L.M. van Kempen en B.W.M. Nieskens-Isphording, 'Kan aan de man-vrouwmaatschap terugwerkende kracht worden toegekend', *WFR* 1997/1623, onderdeel 3 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/4.2.

22 HR 16 mei 1902, W 77758 (*Erwtelman/Hoepelman*). Zie voor de vraag of en in hoeverre deze bepaling ook geldt voor de CV *Asser/Maeijer & Van Olfen 7-VII 2022/361* en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/4.3.

23 Zie hierover o.a. J.J.M. Grapperhaus, in: *GS Personenassociaties 2022/1.4.1.1*, Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen 2022/4.5.5* en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/4.3.

24 Zie *Asser/Maeijer & Van Olfen 7-VII 2022/40* en Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen 2022/4.5.5*.

voorwaarde dat zij fiscaal als ondernemer kwalificeren. Een van de criteria voor fiscaal ondernemerschap is volgens art. 3.4 Wet IB 2001 dat een vennoot privaatrechtelijk is verbonden voor de ondernemingsverbintenissen van de vennootschap. Zie 3.6.1.

In dit verband rijst de vraag of de Belastingdienst ondernemersfaciliteiten aan een vennoot zou kunnen onthouden met het argument dat een VOF-akte ontbreekt, zodat het bestaan van de VOF en daarmee de hoofdelijke verbondenheid tegenover de Belastingdienst niet kan worden bewezen. Ons lijkt het voorschrift van art. 22 WvK hiervoor niet te zijn bedoeld. In deze situatie gaat het er namelijk niet om het bestaan van de VOF te bewijzen tussen vennoten onderling of tegenover derden met wie er is gehandeld in het rechtsverkeer. Het betreft hier louter de vaststelling van de verschuldigde belasting door een natuurlijke persoon.

In HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:339, *BNB 2017/84* deed een participant in een besloten fonds voor gemene rekening een beroep op de faciliteit voor de geruisloze omzetting van art. 3.65 Wet IB 2001, waarvoor de belastingplichtige fiscaal als ondernemer moet kwalificeren. Doelstelling van het fonds was de aanschaf en exploitatie van een schip. In de fondsvoorwaarden was vastgelegd dat het fonds geen CV, VOF of maatschap was. Hof Amsterdam kwalificeerde het fonds desondanks als VOF, omdat naar zijn oordeel aan alle kenmerken van een VOF werd voldaan. Het hof had nog aanvullende argumenten om te concluderen dat de participant in het fonds voldeed aan het verbondenheidscriterium voor fiscaal ondernemerschap.²⁵ In cassatie nam de staatssecretaris onder meer het standpunt in dat het fonds niet kwalificeerde als VOF, omdat niet aan het bewijsvoorschrift van art. 22 WvK werd voldaan. De Hoge Raad overwoog dat het oordeel van het hof dat belanghebbende verbonden was voor de ondernemingsverbintenissen geen blijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting en als feitelijk oordeel in cassatie niet op juistheid kon worden getoetst. Een vergelijkbaar geval was aan de orde in HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:340, *BNB 2017/85*. In die casus oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden dat aan het verbondenheidscriterium werd voldaan, omdat het fonds kon worden aangemerkt als een maatschap in de zin van art. 7A:1655 BW. De vraag of het fonds een VOF was, namelijk een maatschap ter uitoefening van een bedrijf onder gemeenschappelijke naam, hoefde volgens het hof niet meer te worden beantwoord. Ook die uitspraak liet de Hoge Raad met dezelfde argumentatie in stand.

Al met al gaan wij er vooralsnog van uit dat het ontbreken van een VOF-akte geen belemmering vormt voor de toegang tot de ondernemersfaciliteiten. Dat neemt niet weg dat het raadzaam is om in alle gevallen een schriftelijke vennootschapsovereenkomst op te stellen; ook met het doel om de onderlinge verhoudingen tussen de vennoten helder te hebben.

Als maatschap aangeduide VOF

Bij een openbare personenvennootschap gebeurt het in de praktijk ook dat de vennoten het samenwerkingsverband hebben aangeduid als maatschap, terwijl juridisch sprake is van een VOF, omdat het samenwerkingsverband dient tot uitoefening van een bedrijf. Daardoor zal, anders dan partijen hadden voorzien, sprake zijn van een hoofdelijke verbondenheid

²⁵ Zie r.o. 4.4.9.

van de vennoten tegenover derden.²⁶ In de praktijk is het bijvoorbeeld bij agrarische familiebedrijven geen onbekend fenomeen dat het samenwerkingsverband ten onrechte wordt aangeduid als een openbare maatschap in plaats van een VOF.

1.5 De inbreng en de gebonden goederengemeenschap

Wijze van inbreng

De inbreng van een vennoot kan bestaan uit geld, goederen, genot van goederen en arbeid, zo bepaalt art. 7A:1662 lid 1 BW. Ook immateriële activa, zoals goodwill, kunnen worden ingebracht.²⁷ Een goed kan in juridische eigendom, economische eigendom of in genot worden ingebracht. Een vennoot die geld en goederen in eigendom inbrengt wordt voor zijn inbreng gecrediteerd op zijn kapitaalrekening. Zie 1.6. Bij de inbreng van een goed in gebruik en genot blijven de waardeontwikkelingen van het goed voor rekening komen van de inbrengende vennoot.

De inbreng tussen de vennoten kan verschillen. Er bestaan in dit verband geen nadere wettelijke voorschriften. Alleen voor een commanditaire vennoot in een CV geldt de regel dat hij niet kan volstaan met de inbreng van arbeid. Afgezien daarvan is het mogelijk dat de ene vennoot bijvoorbeeld arbeid inbrengt en de andere vennoot slechts vermogen. Ook een vennoot in een maatschap of VOF is dus geenszins verplicht om arbeid in te brengen in de personenvennootschap. Deze constatering staat er overigens niet aan in de weg dat de personenvennootschap bovenal een samenwerkingsverband vormt. Vennoten die geen arbeid inbrengen, nemen toch deel aan de samenwerking via de besluitvorming.

Indien een vennoot zijn onderneming inbrengt in een personenvennootschap kunnen ook schulden mee overgaan naar het vennootschapsvermogen. Er is dan volgens de Hoge Raad geen sprake van een inbreng van schulden in de zin van art. 7A:1662 lid 1 BW, maar van een overeengekomen overneming van schulden door de vennootschap als onderdeel van de regeling van de inbreng.²⁸

Inbrengmethoden

Voor de inbreng van goederen zijn verschillende inbrengmethoden ontwikkeld, die in de vennootschapsovereenkomst worden opgenomen. Het hangt van de gekozen inbrengmethode af of en in hoeverre de inbrenger voor de waarde van de door hem ingebrachte goederen op zijn kapitaalrekening wordt gecrediteerd. Zie daarover en voor de fiscale gevolgen van de verschillende inbrengmethoden 4.3.7, 4.5 e.v.

Gebonden goederengemeenschap

Een personenvennootschap wordt in de huidige privaatrechtelijke wetgeving niet als rechtspersoon aangemerkt. Kenmerkend voor een rechtspersoon is volgens art. 2:5 BW dat hij voor het vermogensrecht in beginsel gelijkstaat met een natuurlijke persoon. Deze gelijkstelling impliceert dat een rechtspersoon eigenaar kan zijn van zaken, schuldenaar

²⁶ Zie 1.9.

²⁷ Vgl. Pitlo/Raaijmakers 2017/2.2.5 en Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/2.5.2.4.

²⁸ HR 9 april 1958, ECLI:NL:HR:1958:AY1821, *BNB* 1958/176.

kan zijn en dat aan hem vermogensrechten kunnen toebehoren. Bij een personenvennootschap is dat naar huidig recht niet het geval. Dat betekent dat het vermogen van een personenvennootschap juridisch niet toebehoort aan de vennootschap zelf, maar een goederengemeenschap van de vennoten tezamen vormt.²⁹ Door de inbreng van geld en goederen door de vennoten ontstaat een vennootschappelijke goederengemeenschap. Alle activa en passiva die in juridische eigendom worden ingebracht, moeten op de door de wet voorgeschreven wijze voor een evenredig deel worden geleverd aan de medevennoten. Ook de opbrengsten en vergoedingen die de vennootschap gedurende haar bestaan ontvangt, gaan in eerste instantie tot de vennootschappelijke goederengemeenschap behoren.

De goederengemeenschap van een personenvennootschap vormt een gebonden gemeenschap. Dit wil zeggen dat de gemeenschap is bestemd om te worden aangewend tot het bereiken van het doel van de vennootschap. Individuele vennoten kunnen zelfstandig noch over hun aandeel in het vennootschapsvermogen in zijn geheel, noch over een aandeel in de afzonderlijke vermogensbestanddelen van de goederengemeenschap in privé beschikken.³⁰ Een venoot kan evenmin aanspraak maken op een uitkering door de vennootschap ten laste van het vennootschapsvermogen voor zover een dergelijke uitkering niet volgt uit de vennootschapsovereenkomst of uit een rechtsgeldig daartoe genomen besluit.³¹

Zo kan een venoot gedurende het bestaan van de vennootschap niet zelfstandig bewerkstelligen dat het door hem ingebrachte vermogen deels of geheel wordt terugbetaald.

Uit het gebonden karakter van het vennootschapsvermogen volgt ook dat privécrediteuren van één of meer vennoten zich niet rechtstreeks kunnen verhalen op (een deel van) het vennootschapsvermogen. Zij kunnen het faillissement aanvragen van hun debiteur en op die wijze ontbinding van de personenvennootschap bewerkstelligen. De zaakscrediteuren van de personenvennootschap kunnen zich wel verhalen op het vennootschapsvermogen. Het vennootschapsvermogen vormt namelijk een afgescheiden vermogen, dat exclusief dient als verhaalsobject voor de zakelijke crediteuren van de vennootschap. Zie 1.9. De ontbinding van de personenvennootschap heeft tot gevolg dat het vennootschapsvermogen dat na voldoening van de zaakscrediteuren van de vennootschap resteert, moet worden verdeeld tussen de vennoten. Vervolgens kan een privécrediteur zich op het aan zijn debiteur toegedeelde resterende vennootschapsvermogen verhalen. Zie 1.13.

1.6 Administratieplicht

Voor personenvennootschappen geldt een administratieplicht ingevolge art. 3:15i BW. De administratie dient op zodanige wijze te worden vormgegeven dat steeds de rechten en plichten kunnen worden vastgesteld. Ook moet de administratie inzicht geven in de omvang

29 Ook bij een CV kan sprake zijn van een goederengemeenschap van de beherende en commanditaire vennoten gezamenlijk. Zie o.a. HR 26 maart 1965, ECLI:NL:HR:1965:AC4557, NJ 1966/328 (*Erven De Rooij*). De vennoten in een CV kunnen ook overeenkomen dat hetgeen de beherende vennoten voor rekening van de CV verkrijgen juridische eigendom van de beherende vennoten blijft. De commanditaire vennoten worden in dat geval wel economisch deelgerechtigd. Zie *Asser/Maeijer & Van Olfen 7-VII 2022/393*.

30 HR 17 december 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC1182, NJ 1994/301 (*Van den Broeke/Van der Linden*).

31 Zie tevens 1.12.

van het vennootschapsvermogen.³² De inbreng van geld en van goederen door de vennoten wordt ook in de administratie van de vennootschap vastgelegd. Een vennoot wordt voor zijn inbreng gecrediteerd op zijn kapitaalrekening op de vennootschapsbalans. Uit deze balans volgt in combinatie met de vennootschapsovereenkomst de financiële verhouding tussen de vennoten onderling. De kapitaalrekening op de vennootschapsbalans geeft een aanspraak van een individuele vennoot weer op het vennootschapsvermogen, die hij in beginsel pas kan verzilveren bij zijn uittreden of na ontbinding van de vennootschap.

In de mkb-praktijk wordt vaak slechts een fiscaal jaarverslag gemaakt en geen afzonderlijke privaatrechtelijke boekhouding voor de personenvennootschap bijgehouden. Het fiscale jaarverslag dient ertoe om de fiscale winst van de vennoten vast te kunnen stellen. Daarmee is nog niet per definitie aan genoemde administratieplicht voldaan. Het jaarverslag zal onder meer ook inzicht moeten kunnen verschaffen in de omvang van het afgescheiden vennootschapsvermogen waarop zakelijke crediteuren zich exclusief kunnen verhalen (zie 1.9) en op de financiële aanspraken en verplichtingen van de individuele vennoten. Zo kan er vermogen tot het afgescheiden vennootschapsvermogen behoren zonder dat dit vermogen ook fiscaal tot het ondernemingsvermogen behoort. Ook hoeft de omvang van het tegoed op de privaatrechtelijke kapitaalrekening niet aan te sluiten bij het fiscale ondernemingsvermogen van vennoten in de personenvennootschap. Zie 3.3.2. Wij onderscheiden daarom in dit boek de privaatrechtelijke balans en de fiscaalrechtelijke administratie van elkaar, ook al is de privaatrechtelijke balans in de mkb-praktijk vaak een theoretische. Zie 4.3.7.

1.7 Persoonlijk karakter van een personenvennootschap als samenwerkingsverband

De vennootschapsovereenkomst wordt in de regel 'intuitu personae' aangegaan, hetgeen wil zeggen met het oog op de persoon van de wederpartij: de medevennoot of medevennoten. Om die reden bepaalt art. 7A:1683 BW dat de personenvennootschap wordt ontbonden door opzegging door een van de vennoten of door het overlijden, de ondercuratelestelling of het faillissement van een van de vennoten. Deze bepaling is evenwel van regeland recht. De resterende vennoten kunnen de vennootschap voortzetten. Ook kan bij de aanvang van de vennootschapsovereenkomst daarin al zijn voorzien door middel van een voortzettingsbeding in de vennootschapsovereenkomst. Zie 1.11.

Uit het persoonlijke karakter van de personenvennootschap en het gebonden vennootschapsvermogen volgt ook dat het een individuele vennoot in beginsel niet vrijstaat om zijn aandeel in de vennootschappelijke goederengemeenschap zonder toestemming van de medevennoten over te dragen aan een derde.

32 Zie omtrent de administratieplicht nader o.a. Tervoort, *Het Nederlandse personenvennootschapsrecht* 2021/5.7 en 5.9.

1.8 Interne besluitvorming, winstvaststelling en winstverdeling

Interne besluitvorming

De interne vennootschapsverhoudingen, de rechten en plichten van de vennoten onderling, worden beheerst door de vennootschapsovereenkomst. Uit het feit dat sprake is van een obligatoire overeenkomst volgt dat voor besluitvorming in beginsel eenstemmigheid van de vennoten zou zijn vereist. Art. 7A:1676 onder 1° BW bevat echter een belangrijke inbreuk op dit uitgangspunt. Op grond van die bepaling is iedere vennoot in beginsel individueel bevoegd om beheershandelingen voor rekening van de vennootschap te verrichten. Met beheershandelingen zijn alle handelingen bedoeld die, gelet op het doel van de personenvennootschap, behoren tot de normale dagelijkse gang van zaken van de vennootschap. Dergelijke handelingen moeten worden onderscheiden van beschikkingshandelingen, waarvoor in de regel wel een unaniem genomen besluit nodig is. Als beschikkingshandelingen zijn bijvoorbeeld doorgaans aan te merken het aan- of verkopen van vastgoed,³³ het aannemen van personeel en het voeren van procedures. De aan- of verkoop van vastgoed kan evenwel voor een vastgoedvennootschap tot de dagelijkse gang van zaken behoren. Art. 7A:1673-1676 BW bevat nog enkele andere regels omtrent de interne besluitvorming. Van de wettelijke regels omtrent de interne besluitvorming kan worden afgeweken in de vennootschapsovereenkomst. Daarin kan bijvoorbeeld worden vastgelegd dat besluitvorming plaatsvindt door middel van een meerderheidsbesluit.

Winstvaststelling

Alle voordelen en alle kosten die het gevolg zijn van intern bevoegd genomen besluiten, komen wat de onderlinge verhouding tussen de vennoten betreft voor rekening van de vennootschap en gaan aldus behoren tot het vennootschapsresultaat. Ingevolge art. 3:15i BW geldt hiervoor een administratieplicht. In beginsel dient het vennootschapsresultaat binnen zes maanden na afloop van het boekjaar te worden vastgesteld.³⁴

Winstverdeling

Vervolgens is van belang hoe dit resultaat tussen de vennoten moet worden verdeeld. De winst moet gemeenschappelijk zijn, zo volgt uit art. 7A:1655 BW en art. 7A:1672 lid 1 BW. Dit betekent dat alle vennoten moeten meedelen in het voordeel. De vraag rijst of het is toegestaan dat aan een vennoot slechts een vaste gegarandeerde vergoeding wordt toebedeeld. Over de rechtsvraag of een dergelijke vennoot deelt in het voordeel bestaat slechts beperkte oude jurisprudentie die een wisselend beeld laat zien.³⁵ Naar onze mening kwalificeert de overeenkomst in een dergelijk geval niet als een personenvennootschap en is dat zelfs niet zeker indien de vaste vergoeding alleen wordt uitgekeerd indien en voor zover er winst is gemaakt. Naast eventuele vaste gegarandeerde vergoedingen dient iedere vennoot onzes inziens aanspraak te hebben op een reëel overwinstpercentage. Als een vennoot alleen een vaste gegarandeerde vergoeding ontvangt, is naar onze mening sprake van een 'societas leonina' ofwel leeuwenvennootschap. De personenvennootschap is in dat

33 Vgl. art. 7A:1676 onder 4° BW.

34 Art. 3:15i lid 2 BW juncto art. 2:10 lid 2 BW.

35 Vgl. Hof Amsterdam 5 november 1954, ECLI:NL:GHAMS:1954:23, NJ 1955/383 en HR 2 januari 1935, NJ 1935/1504. Zie tevens Asser/Maeijer & Van Olfen 7-VII 2022/33 en 73 en Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen* 2022/2.8.