

Mr. J. van der Vinne: FISCALE MONOGRAFIE No. 10: De Vennootschap onder firma

door J. Spaanstra

Elke tak van wetenschap kent waarschijnlijk wel een onderwerp, waarover de meningen reeds geruime tijd sterk verdeeld zijn en waaromtrent een babylonische begripsverwarring heerst. Zulk een onderwerp is o.a. de vennootschap onder firma in het civiele recht. De problematiek van deze materie komt bijzonder eenvoudig tot uitdrukking in de volgende uitspraak van Prof. Mr. Scheltema (W.P.N.R. 3064):

„Ik heb altijd op colleges en examens ondervonden dat, wanneer men heeft uiteen te zetten de moeilijkheden die zich voordoen bij de vennootschap onder firma, men het den menschen het gemakkelijkst maakt door te zeggen: trek U niets aan van de geldende leer, van den gezamenlijken eigendom, maar stel U een ogenblik voor, dat U te maken heeft met de rechtspersoon. Dat is het beste bewijs, dat de wetgever met dien éénen slag aan de vennootschap onder firma den meest juist en eenvoudigen grondslag kan geven. Het feit, dat de leden van de vennootschap onder firma ook hoofdelijk aansprakelijk zijn, behoeft m.i. voor den wetgever nooit een bezwaar te zijn om de rechtspersoonlijkheid toe te kennen, want toekenning van rechtspersoonlijkheid is niets anders dan dat men één nieuw subject in het leven roept; het is alleszins mogelijk dat *daarnaast* de leden aansprakelijk blijven”.

M.a.w. de v.o.f. bezit geen rechtspersoonlijkheid omdat de wetgever dat niet met name bepaald heeft. Zoals Prof. Mr. Eggen in een aan de v.o.f. gewijd hoofdstuk van zijn Verzamelde Privaatrechtelijke Opstellen o.a. betoogt, is dit geen argument om de rechtspersoonlijkheid aan de v.o.f. te ontzeggen. Doet men dit, dan heeft men een omhaal van woorden nodig om te zeggen wat de v.o.f. is, terwijl deze opsomming van facetten grotendeels in het woord rechtspersoonlijkheid begrepen is. Er is meer dan een veelheid, meer dan een gezamenlijk optreden van de vennoten. Dit blijkt o.a. uit: De v.o.f. heeft een eigen naam en eigen vermogen. De wet spreekt van verbintenissen der vennootschap, van handelen ten name van de vennootschap. Zij kan de inbreng van een der vennoten vorderen. Derden kunnen niet compenseren met een vordering van een der vennoten in privé, ook niet voor diens aandeel. Omgekeerd kunnen vorderingen van de vennootschap alleen worden opgevorderd door de beherende vennoten in naam der vennootschap. En ook slechts in z'n geheel. De vennootschap kan een schuld aan een harer vennoten in privé hebben, kan een zaak van een der vennoten huren. Inbreng van een bedrijf is overdracht van het bedrijf aan de vennootschap.

Of men dit subject, dat rechten en verplichtingen heeft, dat als eenheid, als persoon in het rechtsverkeer optreedt, een rechtspersoon wil noemen, hangt af van de vraag hoe men het begrip rechtspersoon definieert. Doch stelt men als eis aan de definitie van rechtspersoon, dat daaronder alles valt wat als niet natuurlijk persoon in het recht zelfstandig optreedt, dan valt de v.o.f. daar ook onder. Het gaat hier niet om woordenspel, want het rechtspersoon-zijn is geen fictie, doch een rechtsbegrip, dat werkelijkheid is in het recht. De belastingadministratie, wat betreft de inkomstenbelasting, sloot zich aanvankelijk bij deze realiteit aan, evenals de omzetbelasting dit nog doet, aangezien de v.o.f. ondernemer is in de zin van de wet O.B. De moeilijkheden ontstonden doordat de v.o.f. niet belastingplichtig is doch de vennoten. Voor de I.B. moet men achter de vennootschap de vennoten zien. Dit is niet in strijd met het voorgaande, want achter andere rechtspersonen als b.v. de N.V. en de vereniging staan de aandeelhouders en de leden. Wel kan de band met de rechtspersoon hechter of lossier zijn. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de vennoten toont aan, dat de band van de vennoten met de v.o.f. hechter is dan die van de aandeelhouders met de N.V. Deze hechtere band is o.a. een rechtvaardiging voor het feit, dat de v.o.f. niet onder de vennootschapsbelasting valt. Het doorvoeren van de rechtspersoonlijkheid in de I.B.-sfeer had tot gevolg, dat eerst de winst van de v.o.f. berekend werd en vervolgens het aandeel daarin van ieder der vennoten. Het bezwaar hiervan is, dat het beginsel van de draagkracht niet voldoende gerealiseerd werd.

Zodoende mocht een nieuw toetredend vennoot niet afschrijven op hetgeen door hem persoonlijk voor een aandeel in de niet geactiveerde goodwill aan zijn medevennoten was betaald. De winst van de vennootschap werd niet bepaald met in achtneming van afschrijving op deze goodwill, dus zijn aandeel in de winst ook niet. Terwille van de redelijke belastingheffing sloot de H.R. zich niet aan bij de fiscus maar ging werken met een *fictie*. Civielrechtelijk is inbreng van een bedrijf in een vennootschap overdracht van het bedrijf aan de vennootschap. Zou dit fiscaalrechtelijk ook gelden, dan zou één van de gevolgen zijn, dat f 7500,— van de winst gemaakt bij overdracht vrij van belasting is. (Art. 20 Besluit I.B.) De H.R. fingeert, dat bij inbreng in een v.o.f. de inbrenger een gedeelte van het bedrijf behoudt en een deel, overeenkomende met het aandeel dat de medevennoten

verwerven, overdraagt. Stel dat dit aandeel de helft is, dan is er dus de helft van het bedrijf overgedragen en mitsdien is van de overdrachtswinst f 3750,— vrijgesteld. Doordat hier met een fictie gewerkt wordt, krijgt men fiscaal een winstberekening die op diverse punten af kan wijken van die van de vennootschap, die uit de aard der zaak de (commerciële) realiteit weergeeft. Hiermee zijn we aangekomen op een punt waarin het boek van Spaanstra volkomen teleurstelt.

Op p. 22 stelt de schrijver het volgende voorbeeld: A, eigenaar van een éénmanszaak sluit een vennootschapsovereenkomst met B. A brengt zijn bedrijf in in de v.o.f. tegen de werkelijke waarde. B betaalt de helft van deze werkelijke waarde om voor de helft in alle activa en passiva gerechtigd te worden. De stille reserves bedroegen f 20.000,—.

Als conclusie wordt hier aan toegevoegd: „Uit dit voorbeeld blijkt dat A alle stille reserves gerealiseerd heeft, terwijl tevens naar voren komt, dat hij de helft hiervan geniet als overdrachtswinst; de andere helft als progressief belaste z.g. herwaarderingswinst”.

In cijfers zou als B het verworven aandeel aan A in privé betaalt, dit vb. als volgt kunnen zijn.

<b>Eindbalans van A</b>			
Pand	f 10.000,—	Kapitaal	f 50.000,—
Overige activa-passiva	„ 40.000,—		
	f 50.000,—		f 50.000,—
<b>Beginbalans vennootschap</b>			
Pand	f 30.000,—	Kapitaal A	f 35.000,—
Overige activa-passiva	„ 40.000,—	Kapitaal B	„ 35.000,—
	f 70.000,—		f 70.000,—

Spaanstra stelt nu, dat A een winst geniet van f 20.000,— bestaande uit:

Kapitaal A volgens balans vennootschap	f 35.000,—
Onttrekking (van B ontvangen)	„ 35.000,—
	f 70.000,—
Kapitaal A volgens eindbalans	„ 50.000,—
Winst	f 20.000,—

Doch volgens de leer van de H.R. heeft A de helft van zijn bedrijf overgedragen en behoudt A voor het niet overgedragen gedeelte de keuze om dat gedeelte al of niet te herwaarderen. Valt A's keuze op niet herwaarderen, dan luidt zijn beginbalans:

Pand (½ van f 10.000,—)	f 5.000,—	Kapitaal	f 25.000,—
Overige activa-passiva	„ 20.000,—		
	f 25.000,—		f 25.000,—

A geniet in dit geval een winst van f 35.000,— (ontvangen van B) minus f 50.000,— (eindkapitaal) plus f 25.000,— (beginkapitaal) = f 10.000,—. A is dus niet gebonden aan de (commerciële) waardering van het pand op de balans van de v.o.f. Voor A is inbreng in een vennootschap een bijzondere omstandigheid, waardoor herwaardering is toegestaan zonder dat dit een verplichting is.

Op p. 27 is te lezen: „In het algemeen moet sterk worden afgeraden van de vrijheid tot herwaardering gebruik te maken. Dit kan o.a. bereikt worden door inbreng van het bedrijf tegen boekwaarde met verrekening van het aandeel in de stille reserves, dat wordt overgedragen”.

M.a.w. inbreng van het bedrijf tegen de werkelijke waarde leidt tot herwaarderingswinst. Gezien het bovenstaande zal het duidelijk zijn, dat deze eis niet door de H.R. gesteld wordt. De waarde waarvoor de activa op de balans der vennootschap te boek komen te staan heeft geen invloed op de vraag of de inbrenger van het bedrijf al dan niet herwaarderingswinst maakt. Het bedrijf van de inbrenger bestaat voortaan uit zijn aandeel in de activa en passiva der vennootschap, terwijl er bovendien nog activa kunnen zijn die niet op de balans der vennootschap voorkomen. Bijvoorbeeld goodwill of een gebouw, dat aan de v.o.f. verhuurd is. De v.o.f. met 2 vennoten is in economische zin één bedrijf maar in fiscale zin zijn het twee bedrijven. In kwesties als vervroegde afschrijving en voorraadwaardering kan ieder der vennoten een eigen systeem kiezen. En hoe de v.o.f. dit doet is slechts in zoverre voor de fiscus van belang, dat het een hulpmiddel is voor de bepaling van de winst van de bedrijven der vennoten.

Het merkwaardige is dat de schrijver op p. 44, wanneer hij spreekt over inbreng van een bedrijf door ieder der firmanten, bovengenoemde eis ter vermijding van herwaarderingswinst niet stelt.

De schrijver wijdt een hoofdstuk aan de boekhouding van de v.o.f. Hierin worden boekhoudkundige vragen in diverse voorbeelden besproken. Door het gesignaleerde gebrek aan inzicht in het fiscale karakter van de v.o.f. zijn deze voorbeelden voor een groot gedeelte niet juist uitgewerkt.

Helaas is de kwestie van de inbreng een symptoom van een nog groter bezwaar, dat we tegen dit boek hebben. Ons voornaamste bezwaar geldt namelijk de methode van behandeling der stof. De schrijver somt bij de diverse onderdelen voornamelijk de standpunten van de H.R. en enkele schrijvers, waaronder de schrijver zelf, op. Op deze manier wordt er te weinig verband tussen de onderdelen gelegd en te weinig gevraagd naar het waarom. Dat willen we nog met een tweetal punten illustreren.

A. Zoals we gezien hebben is volgens de H.R. inbreng van een bedrijf in een vennootschap overdracht van dat deel van het bedrijf, dat de andere vennoten verwerven. Hierbij is niet van belang of er een soortgelijk bedrijf wordt voortgezet.

In het geval dat men een aandeel in een v.o.f. opgeeft en een *soortgelijk* bedrijf begint, stelt de H.R. (p. 85 B.N.B. 1957/194), dat er geen sprake is van overdracht of liquidatie van het bedrijf. Dus de realisering van de stille reserves is volgens het progressieve tarief en in z'n geheel belast. Doordat de belastingplichtige tijdens en na het bestaan van de v.o.f. een soortgelijk bedrijf heeft uitgeoefend heeft hij zijn bedrijf d.i. zijn aandeel in de v.o.f. in fiscale zin niet overgedragen. Dat dezelfde argumentatie bij inbreng van een bedrijf geldt, constateert de schrijver niet.

B. Stel dat A een bedrijf in de v.o.f. ingebracht heeft en B, zijn medevenoot, niet. A treedt na verloop van tijd uit de v.o.f. en draagt zijn bedrijf in fiscale zin over aan B. Volgens art. 20 Besluit I.B. is dan de volledige vrijstelling van f 7.500,— van eventueel gemaakte overdrachtswinst toepasselijk. Op blz. 39 en 40 stelt de schrijver dat in dit geval de vrijstelling slechts f 3.750,— is. Het argument is, dat zij het ook op 2 verschillende tijdstippen, door A slechts één bedrijf is overgedragen, nl. zijn oorspronkelijk bedrijf en dat het daarom onbillijk is, dat A uiteindelijk een vrijstelling geniet van f 3.750,— plus f 7.500,— i.p.v. f 7.500,—. Indien B zijn aandeel in de v.o.f. aan A overgedaan had zou B wel een vrijstelling van f 7.500,— genieten. Dus omdat A een ander bedrijfs-verleden heeft dan B gelden voor hem verschillende bepalingen.

Ons bezwaar hiertegen is, dat men met evenveel recht zou kunnen beweren, dat de weduwe die het bedrijf een tijd lang voortzet geen recht meer heeft op de franchise, want deze is van dit bedrijf reeds genoten door de overledene. Het betreft hier een objectieve vrijstelling en deze leiden in bepaalde gevallen altijd tot ongemotiveerde voordelen.

Wat betreft de volledigheid van het boek willen we nog wijzen op het merkwaardige feit, dat er zo goed als niet gesproken wordt over investeringsaftrek en vervroegde afschrijving met betrekking tot de v.o.f. Dit zou niet overbodig zijn, aangezien het onderwerp zo gecompliceerd is, dat zo langzamerhand niets meer vanzelf spreekt.

De schrijver is uitvoerig over verschillende bedingen bij overlijden en verkoop van het bedrijf tegen winstrecht, huurkoop etc. Bij de bespreking van deze materie is het een onvolkomenheid, dat de schrijver de v.o.f. niet afgrenst t.o.v. de maatschap, aangezien in deze kwesties een grote rol kan spelen het feit, dat een weduwe in het algemeen wel een bedrijf voor kortere of langere tijd kan uitoefenen, doch geen beroep.

De schrijver stelt in het voorwoord: „Uit de vele vragen, die juist over de v.o.f. gesteld worden in de diverse periodieken, blijkt hoe moeilijk toegankelijk dit terrein blijft voor de niet bij uitstek deskundige. De bedoeling van deze studie is dan ook om naast een uitgebreide en diepgaande behandeling van de problemen, welke inhaerent zijn aan deze associatievorm, d.m.v. een uitvoerige bronvermelding verdere studie te vergemakkelijken.”

Is de schrijver hierin geslaagd? Voorop stellen we dat de schrijver de gave bezit om zowel de mening van anderen als van zichzelf helder en beknopt weer te geven. Doch juist omdat er aan de diepgaanheid van deze studie veel ontbreekt, aangezien de schrijver te weinig doorstoot naar de achtergronden en aan de hand van de achterliggende beginselen de grote lijnen uitstippelt, boet dit geschrift veel van z'n belangrijkheid in. Het gevolg hiervan is dat dit boek snel zal verouderen.