

Fiscaliteiten

De commanditaire vennoot in de Belastingherziening 2001

Mr. H.A.J.P. te Niet

In deze bijdrage wordt ingegaan op de fiscale behandeling van commanditair vennoten zoals deze wordt voorgesteld in het wetsvoorstel Inkomstenbelasting 2001. De voorgestelde algehele herziening van de Koningin der Belastingen (de inkomstenbelasting) brengt voor belastingplichtigen de nodige veranderingen met zich mee. Zo wordt voor de inkomsten uit vermogen het reële stelsel losgelaten en wordt er voor de bepaling van deze inkomsten teruggegrepen op de negentiende-eeuwse heffingstechniek van het forfaitaire rendement¹. Niet langer zullen de werkelijke opbrengsten uit het vermogen als inkomen worden belast. De regering stelt voor om 4% van de waarde van het vermogen als inkomen te kwalificeren. Dit forfaitaire rendement is onderdeel van de invoering van het zogenaamde boxensysteem. Inkomstenbelasting zal alleen worden geheven over het inkomen dat in één van de voorgestelde boxen valt. In box 1 wordt het inkomen uit werk en woning belast tegen een progressief tarief. In box 2 is het aanmerkelijkbelangregime ondergebracht, waarbij de tariefsverhoging van 25% naar 30% opvalt. Het inkomen uit sparen en beleggen wordt in box 3 belast volgens de forfaitaire vermogensrendementsheffing, eveneens tegen een tarief van 30%.

Met de invoering van dit boxensysteem wordt het algemeen geaccepteerde draagkrachtbeginsel als grondslag van de inkomstenbelasting terzijde geschoven. Is de huidige Wet inkomstenbelasting nog vooral synthetisch van karakter², zij wordt als

gevolg van de Belastingherziening 2001 zuiver analytisch. Dit heeft tot gevolg dat de inkomens (en de eventuele verliezen) uit de verschillende bronnen niet meer gelijkelijk zullen bijdragen aan de draagkracht van belastingplichtigen, maar dat de draagkracht enkel per box zal worden benaderd. Zo worden verliezen uit bijvoorbeeld box 1 (inkomen uit werk en woning) uitsluitend verrekend met positieve inkomsten uit box 1. Voor inkomsten uit sparen en beleggen (box 3) bestaat een mogelijkheid tot verliesverrekening zelfs in het geheel niet. De regering motiveert deze keuze door te wijzen op het feit dat dit voor de meeste belastingplichtigen de voordeligste oplossing zal betekenen³. Naast deze algehele herziening van de structuur van de wet worden diverse bestaande regels ingrijpend gewijzigd. Een van de in het oog springende wijzigingen is daarbij de aanpassing die het ondernemersbegrip in de voorstellen ondergaat.

Het ondernemersbegrip is sinds jaar en dag een van de bekende twistappels tussen burger en fiscus. De twee belangrijkste oorzaken hiervoor zijn de aanzuigingskracht van de bestaande ondernemersfaciliteiten (zoals investeringsaftrek en zelfstandigenaftrek en dergelijke) en de moeilijkheid om de onderneming ten opzichte van de andere bronnen af te bakenen. In het wetsvoorstel meent het kabinet de commanditaire vennoot op beide fronten te moeten aanpakken.

Onder het huidige regime wordt de commandiet voor zijn aandeel in de commanditaire vennootschap aangemerkt als zelfstandig ondernemer, mits vaststaat dat de vennootschap een materiële onderneming drijft en dat er voldoende ondernemersrisico wordt gelopen.

Mr. H.A.J.P. te Niet is als docent verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant.

Volgens de vaste jurisprudentie loopt een commanditair vennoot binnen die context voldoende ondernemersrisico indien hij bij liquidatie gerechtigd is tot de stille reserves van de vennootschap⁴. Als gevolg van dit tweede – overwegend formele – criterium bestaat de mogelijkheid om kapitaalparticipaties in IB-sfeer met behulp van een commanditaire vennootschap aantrekkelijk te maken voor investeerders. Zo aantrekkelijk dat niet alleen de marktsector volop gebruikmaakt van de geboden mogelijkheden – zoals bij de bekende scheepvaart-CV's – maar dat ook het Ministerie van Financiën ter stimulering van de Nederlandse filmindustrie het investeren met behulp van een commanditaire vennootschap propageert. Daarnaast is deze rechtsvorm om dezelfde redenen een veel gebruikt instrument bij de bedrijfsopvolging in het MKB.

In het wetsvoorstel wijzigt de regering de invulling van het ondernemersbegrip. Dit zal later worden toegelicht. Het recht op het claimen van faciliteiten wordt gekoppeld aan dit nieuwe ondernemersbegrip. Voor commanditair vennoten hebben deze wijzigingen tot gevolg dat zij in beginsel geen winst uit onderneming meer genieten en dat de inkomsten uit hun kapitaalparticipaties derhalve in box 3 vallen. Commanditair vennoten worden daarbij dan volledig gelijkgesteld met beleggers. Alleen ten aanzien van die commandieten die hun participatie verwerven in het kader van een bedrijfsopvolging of krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht wordt een uitzondering gemaakt⁵. Zij kunnen opteren voor toepassing van de winstbepalingen uit box 1, met dien verstande dat zij geen recht hebben op de ondernemersaftrek maar wel op de aftrek van een eventueel verlies. Deze nieuwe ondernemersaftrek is een samenvoeging van enkele bestaande faciliteiten⁶.

Verder wordt voorgesteld het recht op investeringsaftrek voor samenwerkingsvormen te beperken. In tegenstelling tot de huidige praktijk wordt de omvang van de aftrek niet per participant bepaald, maar is deze afhankelijk van het volume van de investeringen van het samenwerkingsverband⁷. De aldus bepaalde aftrek wordt vervolgens aan de participanten toegerekend.

Tot slot is in de belastingherziening voorgesteld om de stakingsfaciliteiten, zoals de franchise en het bijzondere tarief, volledig te schrappen. Het moge duidelijk zijn dat na invoering van het

wetsvoorstel van enige aanzuigingskracht van de ondernemingsfaciliteiten voor commandieten niet veel over zal blijven.

Op welke wijze bakent de regering het ondernemersbegrip scherper af? Het voorstel is voor een ondernemer niet alleen te eisen dat de onderneming voor zijn rekening wordt gedreven, maar tevens dat hij rechtstreeks verbonden wordt voor verbintenissen betreffende de onderneming. Met dit tweede criterium wil de regering tot uitdrukking brengen dat ondernemerschap meer betekent dan het ter beschikking stellen van kapitaal aan een onderneming⁸. Daarom kunnen commandieten in de regel niet langer als ondernemer worden aangemerkt. Een commanditair vennoot wordt immers verbintenisrechtelijk niet verbonden door handelingen van de vennootschap⁹. Een commandiet is enkel op grond van het vennootschapscontract verplicht om mee te dragen in de verliezen van de vennootschap. Ook indien de commandiet arbeid binnen de vennootschap verricht zal dit naar verwachting¹⁰ niet tot een andere uitkomst leiden. Voor de meeste belastingplichtigen zal deze wijziging echter niet bezwaarlijk zijn! Men moet immers bedenken dat zij het recht op enkele faciliteiten verruilen voor een belastingdruk van maximaal 1,2% van het geïnvesteerde vermogen. De commandiet verschuift immers naar box 3. Aan de andere kant houdt deze overgang naar box 3 wel in dat de onderneming wordt gestaakt en over alle bestaande meerwaarden afgerekend dient te worden. Om de daarbij optredende financieringsproblemen zoveel mogelijk te verzachten stelt het kabinet een overgangsregeling voor. Deze regeling houdt in dat de bestaande stakingsfaciliteiten voor dergelijke belastingplichtigen blijven bestaan¹¹ en dat heffing over belastingclaim voor de commanditair vennoot maximaal voor 10 jaar wordt uitgesteld¹².

De commanditair vennoot wordt in de belastingherziening dus als hoofdregel behandeld als een belegger. De Raad van State daarentegen adviseert om de commandiet volgens box 1 te blijven belasten, maar uit te sluiten van de daarin genoemde faciliteiten¹³. De Raad laat daarbij het draagkrachtbeginsel uitdrukkelijk prevaleren boven het concept van een zo breed mogelijke grondslag in box 3.

Een andere mogelijkheid om de draagkrachtgedachte zoveel mogelijk te handhaven zou zijn

om de commanditaire vennootschap in de vennootschapsbelasting te betrekken¹⁴. In dat kader zou de winst van de commanditaire vennootschap met 30%-35% vennootschapsbelasting worden belast en zou ten aanzien van de commandieten het aanmerkelijkbelangregime kunnen gelden.

Gezien de grote mate van politieke consensus omtrent de Belastingherziening 2001 zijn structurele veranderingen zoals een ondernemingswinstbelasting niet te verwachten. Het is daarom te hopen dat het advies van de Raad van State ten aanzien van de belastingheffing bij commandieten nog wel wordt geïncorporeerd. De aangewezen mogelijkheid daarvoor lijkt met de Invoeringswet Inkomstenbelasting 2001 te zijn geschaapt. De regering geeft hierin aan dat er ten aanzien van bestaande commanditaire vennootschappen in de zeescheepvaart en de filmindustrie nog nadere overgangsmaatregelen zijn te voorzien¹⁵. Als gevolg van deze maatregelen zullen de commandieten in deze vennootschappen naar alle waarschijnlijkheid als ondernemer aangemerkt worden en derhalve volledig gerechtigd zijn tot de ondernemersfaciliteiten. Hetgeen volledig past in het beeld dat commanditaire vennoten weliswaar winst uit onderneming genieten, maar slechts in uitzonderingsgevallen aanspraak kunnen maken op de ondernemersfaciliteiten.

regering hierover vermeldt: 'Een negatief inkomen kan vrijwel alleen voorkomen bij winst uit onderneming, de eigen woning en de inkomsten uit arbeid. Het uitsluiten van horizontale verrekening van verliezen uit werk en woning met inkomen uit andere inkomenscategorieën pakt voor de meerderheid van de belastingplichtigen gunstig uit. Meestal is verrekening met progressief belaste winst uit onderneming, inkomsten uit de eigen woning en inkomsten uit arbeid uit andere jaren voordeliger dan verrekening met proportioneel belast inkomen uit aanmerkelijk belang of inkomen uit vermogen.'

4 In het arrest *BNB 1993/94* oordeelt de Hoge Raad de gerechtigheid tot een deel van het liquidatiesaldo van een commanditaire vennootschap voldoende aanknopingspunt voor het ondernemerschap tenzij de commandiet in werkelijkheid, in afwijking van de vennootschapsakte, niet gerechtigd is tot het liquidatiesaldo of deze gerechtigheid geen reële betekenis toekomt. Zie verder A.J.A. Stevens, *Het ondernemerschap van de commanditaire vennoot: eindstand of tussenstand*, *Weekblad voor Fiscaal Recht* 6352/1999 p. 1088.

5 Artikel 3.2.1.1a Wet IB'01.

6 Uit artikel 3.2.4.1 Wet IB'01 blijkt dat de ondernemersaftrek een samenvoeging is van de huidige zelfstandigenaftrek, de S&O-aftrek en de meewerkaftrek, met dien verstande dat zij in het nieuwe regime deel gaan uitmaken van de winstbepaling.

7 Artikel 3.2.2.30, lid 3, Wet IB'01, hetgeen overigens een inbreuk is op de voorgestane subjectivering van het ondernemingsbegrip in *Belastingen in de 21ste eeuw*, Kamerstukken II, 1997-1998, 25 810, nr. 2, p. 291, Bijlage X.

8 Kamerstukken 2 1999, 26 727, nr. 3., p. 66.

9 Artikel 20, lid 3, W.v.K.

10 Zie hiervoor *Vragen en antwoorden ondernemerschap in de inkomstenbelasting*, Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 8-9-1999, DB 99/2344 M.

11 Kamerstukken 2 1999, 26 728 nrs. 1 en 2, p. 58.

12 Kamerstukken 2 1999, 26 728, nr. 3, p. 195, verwijst naar Artikel V, onderdeel B, van de Invoeringswet Inkomstenbelasting.

13 Kamerstukken 2 1999, 26 727, nr. A, p. 16.

14 Zie daartoe M.L.M. van Kempen, (1999), *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (dissertatie KUB), Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink.

15 Kamerstukken 2 1999, 26 728, nr. 3, p. 103.

NOTEN

1 Zie voor een fundamentele kritiek op de vermogensrendementsheffing A.C. Rijkers, (1999), *Vermogensrendementsheffing: er zijn grenzen*, *Staatscourant*, januari.

2 Wat inhoudt dat iedere gulden inkomen ongeacht de herkomst, gelijk wordt belast, zie ook het Verslag van de Raad van State inzake de Belastingherziening 2001, Kamerstukken 2 1999, 26 727, nr A.

3 Zie Kamerstukken 2 1999, 26 727, nr. 3. p. 153 waar de