

Aan: Ministerie van Justitie en Veiligheid en Ministerie van Financiën
Van: Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB'
Datum: 20 december 2022
Inzake: Consultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen

De Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB'¹ (hierna: 'de VLB') heeft met belangstelling kennis genomen van de Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen (hierna: 'de wetsvoorstellen'). Wij hebben met een aantal juristen en fiscalisten de wetsvoorstellen bestudeerd en komen hierbij met onze reactie. We geven eerst een algemene beschouwing (onderdeel 1). In onderdeel 2 zijn vervolgens artikelsgewijs onze opmerkingen, vragen en aanbevelingen opgenomen.

1. ALGEMENE BESCHOUWING

Een belangrijk onderdeel van de wetsvoorstellen is het toekennen van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen. De VLB-kantoren hebben veel maatschappen en vennootschappen onder firma's als klant. Vaak zijn dit familiebedrijven. Deze personenvennootschappen zullen bijna allemaal rechtspersoonlijkheid krijgen als de wetsvoorstellen wet worden. Het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid levert onze klanten nauwelijks voordeel op, maar zorgt juist voor veel problemen. Wij lichten dit hierna toe en zullen daarna met een mogelijke oplossing komen.

Het toekennen van rechtspersoonlijkheid biedt onze klanten nauwelijks voordeel:

- Een belangrijk argument voor het toekennen van rechtspersoonlijkheid, is dat daarmee het toe- en uittreden van vennoten eenvoudiger wordt gemaakt, aldus de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen² (hierna: 'Memorie van Toelichting' of 'MvT'). Wij ervaren echter in onze praktijk geen juridische belemmeringen bij het toe- en uittreden van vennoten. Ondanks de zeer oude wetgeving in boek 7A van het Burgerlijk Wetboek en het Wetboek van Koophandel, redden wij ons in de praktijk hier goed mee.

Bovendien is bij de familiebedrijven die wij als klant hebben, het aantal toe- en uittredingen meestal beperkt. Vaak wordt een personenvennootschap aangegaan als eerste stap in een toekomstige bedrijfsopvolging, waarbij ouders en kind een aantal jaar de onderneming gezamenlijk exploiteren, waarna ouders uittreden en het kind de onderneming voortzet.

¹ De Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB' behartigt de fiscaal/juridische en bedrijfskundige belangen op agrarisch gebied voor haar leden ABAB, Alfa, Countus en Flynth.

² Bladzijde 10 MvT Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen.

- In onze praktijk komt het weinig voor dat de juridische eigendom van onroerende zaken wordt ingebracht in een personenvennootschap. Doorgaans wordt er voor gekozen om het gebruik en genot en/of de economische eigendom van onroerende zaken in te brengen in een personenvennootschap. Hier wordt niet voor gekozen vanwege eventuele juridische belemmeringen, maar omdat het vaak de persoonlijke voorkeur van de inbrengers is om zelf volledig juridisch eigenaar te blijven. Dit zal niet veranderen als de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft. Bij een bedrijfsopvolging zullen de overdrager(s) en verkrijger(s) dus alsnog naar de notaris moeten.
- In de MvT staat dat als gevolg van de introductie van rechtspersoonlijkheid in veel gevallen niet meer van tevoren professioneel advies hoeft te worden ingewonnen bij het toe- of uittreden van een vennoot³. Deze stelling is onjuist. Vanwege alle juridische, financiële en fiscale gevolgen van een toe- of uittreding, zal altijd professioneel advies ingewonnen moeten worden, ook onder de nieuwe wet. Het aantal adviesuren zal hierdoor ook niet verminderen. De besparing die in de MvT⁴ berekend is voor de oprichting, wisseling van vennoten en beëindiging, zal in de praktijk vele malen lager of zelfs nihil zijn.
- Een ander voordeel dat genoemd wordt in de MvT, is dat het eenvoudiger wordt om goederen over te dragen aan de personenvennootschap⁵. Zoals hiervoor toegelicht is het in onze praktijk gebruikelijk dat alleen het gebruik en genot en/of de economische eigendom van onroerende zaken wordt ingebracht in een personenvennootschap en dat dit niet zal veranderen als de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft. Van roerende zaken wordt doorgaans wel de juridische eigendom ingebracht. Dit zal niet eenvoudiger of lastiger worden als de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft. In die zin levert het toekennen van rechtspersoonlijkheid in onze praktijk dus ook geen voordeel op.

Als de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt, heeft dit grote nadelige gevolgen:

- Bij een bedrijfsopvolging wordt niet meer een aandeel in alle goederen overgedragen aan de bedrijfsopvolger, maar wordt het deelnamerecht overgedragen. Omdat dit juridisch gezien een wezenlijk andere vorm van overdracht betreft, zullen alle vennootschaps-/maatschapsakten aangepast moeten worden, als de wetsvoorstellen in werking treden. De in de vennootschaps-/maatschapsakten opgenomen bepalingen, met name als het gaat over voortzetting en overname, zullen namelijk niet meer aansluiten bij de nieuwe wetgeving. Om ongewenste gevolgen en/of onduidelijkheden te voorkomen, zal vrijwel altijd aanpassing noodzakelijk zijn.

Daarnaast zullen alle testamenten en huwelijkse voorwaarden/partnerschapsvoorwaarden tegen het licht gehouden moeten worden, om te kijken of deze nog voldoen. De verwachting is dat veel testamenten aangepast moeten worden en – weliswaar in mindere mate – ook huwelijkse voorwaarden/partnerschapsvoorwaarden aangepast moeten worden. In dat geval komen er naast onze kosten, ook nog kosten van de notaris bij.

³ Bladzijde 20 MvT Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen.

⁴ Bladzijde 24 MvT Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen.

⁵ Bladzijde 10 MvT Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen.

We verwachten gemiddeld per klant de volgende kosten⁶ te maken:

- Aanpassen vennootschaps-/maatschapsakte, inclusief uitleg aan de klant:	€ 3.500
- Beoordelen testamenten en huwelijkse voorwaarden/partnerschapsvoorwaarden en adviseren over aanpassingen:	<u>€ 1.000</u>
- Totaal	€ 4.500

Daar komen de eventuele kosten van de notaris nog bij. Als testamenten en huwelijkse voorwaarden aangepast moeten worden, zullen de kosten daarvoor gemiddeld € 3.000 bedragen.

De bovenstaande kosten zijn in ieder geval voor de landbouwsector een reële inschatting van de kosten die per personenvennootschap gemaakt moeten worden als de wetsvoorstellen in werking treden. Volgens cijfers van de CBS⁷ zijn er 34.165 agrarische personenvennootschappen. Dit betekent voor deze sector een kostenpost van € 153.742.500.

Volgens de MvT zijn er in totaal 237.000 personenvennootschappen. Ook buiten de landbouwsector zullen er vaak extra kosten gemaakt moeten worden als de wetsvoorstellen in werking treden. Zelfs als we uitgaan van een iets lager gemiddeld bedrag van € 3.000 per personenvennootschap, levert dit een totale kostenpost van € 711.000.000 op.

Het financiële plaatje dat geschetst wordt op bladzijde 24 van de MvT is dus naar onze mening onjuist. De eenmalige incidentele nalevingskosten zijn vele malen hoger dan de genoemde € 18.675.000.

- We zien dat in de wetsvoorstellen over het algemeen te weinig rekening is gehouden met de situatie waarin de openbare personenvennootschap niet volledig juridisch en/of economisch eigenaar is van goederen die gebruikt worden in de onderneming. Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie waarin alleen de economische eigendom is ingebracht in een personenvennootschap, maar de juridische eigendom niet. Of de situatie waarin alleen het gebruik en genot is ingebracht. Of de situatie waarin de vennoten gezamenlijk juridisch eigenaar zijn, maar de juridische eigendom toch niet onder algemene titel overgaat naar de openbare personenvennootschap. Dit levert diverse problemen op, die hierna bij het artikelsgewijze commentaar terug zullen komen.
- Voor familievennootschappen is de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wet op belastingen van rechtsverkeer erg belangrijk. Deze vrijstelling maakt het mogelijk om een bedrijfsopvolging – al dan niet in fasen – in familieverband zonder heffing van

⁶ We gaan uit van een gemiddeld uurtarief van een jurist van tussen de € 200 en € 250. Het in de MvT Wetsvoorstel modernisering personenvennootschappen genoemde uurtarief van € 54 voor een juridisch adviseur is onrealistisch. Zelfs een net startende junior jurist heeft een uurtarief dat al veel hoger is. Bij de genoemde kosten zitten ook de ontwikkelingskosten van nieuwe modellen in. Vanwege het feit dat onze ervaring is dat geen enkele maatschaps-/vennootschapsakte nog hetzelfde is en er veel maatwerk is, zal echter niet volstaan kunnen worden met het eenvoudig per klant invullen van een model.

⁷ [StatLine - Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm \(cbs.nl\)](#)

overdrachtsbelasting te laten plaatsvinden. De werking van deze vrijstelling wordt onder de nieuwe wet bij openbare personenvennootschappen in feite geheel uitgeschakeld (zie ook hierna bij het artikelsgewijze commentaar). Dit zal bij familievennootschappen tot flinke extra lasten kunnen leiden en zelfs de bedrijfsopvolging kunnen belemmeren. Dat is zeer onwenselijk.

- Mogelijk betekent het feit dat de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt, dat er eerder een pachtverhouding ontstaat tussen een vennoot die grond en/of gebouwen in gebruik en genot inbrengt en de personenvennootschap. Dat zou zeer onwenselijk zijn.

In onze praktijk met veel familievennootschappen gaat de Wet modernisering personenvennootschappen tot grote problemen leiden. Als de wetsvoorstellen wet worden zal dit zowel op dat moment als nadien, bijvoorbeeld bij een bedrijfsopvolging, tot extra kosten en lasten leiden voor de ondernemers. Wij benadrukken dat dit niet alleen voor agrarische ondernemingen geldt, maar ook voor mkb-bedrijven buiten de agrarische sector.

Zoals we hiervoor hebben toegelicht, zit het probleem er vooral in dat de openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid verkrijgt. Wij zien echter ook wel dat het voor bepaalde personenvennootschappen – buiten onze dagelijkse praktijk - een voordeel kan opleveren als zij een rechtspersoon worden. Wij stellen daarom als oplossing voor dat het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid optioneel wordt. De vennoten van openbare personenvennootschap hebben dan de mogelijkheid om te kiezen voor rechtspersoonlijkheid. Om geen onduidelijkheid te laten bestaan over de vraag of een openbare personenvennootschap wel of geen rechtspersoonlijkheid heeft, zou voorgeschreven kunnen worden dat de keuze voor rechtspersoonlijkheid in een notariële akte vastgelegd wordt. Vervolgens kan ook in het Handelsregister ingeschreven worden dat de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft. Een ander voordeel is dat de notaris direct ervoor kan zorgen dat de onroerende zaken die eigendom zijn geworden van de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid, juist ingeschreven worden in het Kadaster.

Een andere mogelijkheid is een aanpassing van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, waardoor materieel de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wet op belastingen van rechtsverkeer behouden blijft. We zullen deze mogelijkheid in het artikelsgewijze commentaar hierna verder toelichten. Dit neemt echter maar een deel van de pijn weg, omdat de andere nadelen die hiervoor zijn beschreven, blijven bestaan. Dit is voor onze praktijk dus niet de beste oplossing.

2. OPMERKINGEN PER ARTIKEL

Hierna hebben wij per wetsvoorstel en per artikel of een onderdeel van de Memorie van Toelichting onze opmerkingen, vragen en aanbevelingen opgenomen. Als wij bij de opmerkingen een vraag stellen, zonder dat we een specifieke aanbeveling op dat punt geven, dan hopen wij dat in een volgende fase in de MvT aandacht besteed wordt aan deze vraag.

In deze reactie per artikel gaan wij uit van het huidige wetsvoorstel. We houden dus in beginsel geen rekening met ons hiervoor opgenomen advies, inhoudende dat het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid een keuze wordt.

Voor een goed begrip van een deel van de opmerkingen die wij hierna maken, geven wij eerst een toelichting op de verschillende vormen van inbreng die wij in de praktijk veel tegenkomen. Er zijn drie vormen van inbreng in een personenvennootschap: inbreng van gebruik en genot, inbreng van economische eigendom en inbreng van juridische eigendom.

- Inbreng van gebruik en genot. Uitsluitend het gebruik van het goed wordt ingebracht. De juridische eigendom blijft bij de inbrenger. De waardeveranderingen van het goed komen volledig toe aan de inbrenger. Het goed komt op de balans van de zogenaamde persoonlijke of buitenvennootschappelijke onderneming te staan.
- Inbreng van economische eigendom. Door de inbreng van de economische eigendom gaan alle vennoten delen in de waardeveranderingen van het goed. Het goed komt op de balans van de personenvennootschap te staan. De inbrenger wordt in beginsel in de boeken van de personenvennootschap gecrediteerd voor de (boek)waarde van het ingebrachte goed. In de praktijk wordt er vaak voor gekozen om van onroerende zaken de economische eigendom in te brengen.
- Inbreng van juridische eigendom. Door de inbreng van de juridische eigendom worden alle vennoten juridisch eigenaar van het betreffende goed. Alle vennoten delen voortaan in de waardeveranderingen. Het goed komt op de balans van de personenvennootschap te staan. De inbrenger wordt in beginsel in de boeken van de personenvennootschap gecrediteerd voor de (boek)waarde van het ingebrachte goed.

A. Wet modernisering personenvennootschappen

- **Algemene deel Memorie van Toelichting**
 - Bladzijde 20: De opmerking dat in veel gevallen niet meer professioneel advies ingewonnen hoeft te worden bij toe- of uittreden van vennoten, is onjuist. Vanwege alle juridische, financiële en fiscale gevolgen die een toe- of uittreding heeft, zal vrijwel altijd professioneel advies ingewonnen moeten worden, ook onder de nieuwe wet.

▪ Artikel 800

- Bladzijde 32 MvT: Bij de opsomming waar inbreng uit bestaat, mist de inbreng van economische eigendom (het gezamenlijk delen in waardeverandering van goederen).
 - *Aanbeveling: Laat duidelijk terugkomen dat inbreng van economische eigendom mogelijk blijft.*
- Bladzijde 32 MvT: Ook het beheren van een (andere) personenvennootschap kan onder bedrijf/beroep vallen. Wordt met beheren bedoeld, het venoot zijn in een andere personenvennootschap?
- Bladzijde 32 MvT: Er staat dat de termen beroep en bedrijf ruim moeten worden uitgelegd.
 - *Aanbeveling: Laat de termen beroep en bedrijf vervallen en vervang dit door een meer algemene term.*
- Lid 2: Als een personenvennootschap niet op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam aan het rechtsverkeer deelneemt, is sprake van een stille personenvennootschap.

Er zijn veel maatschappen waarbij ervoor gekozen is om als naam de voorletters + de achternamen van de maten te hanteren. Dit met de gedachte dat er dan geen gemeenschappelijke naam is (in verband met de definitie in artikel 16 Wetboek van Koophandel). Voorbeeld: vader en zoon oefenen een maatschap uit die in het Handelsregister ingeschreven is onder de naam Maatschap J.A. en G.N. Dekker. Deze naam wordt ook gebruikt in de contacten met derden.

Wij gaan ervan uit dat er in dit geval sprake is van een openbare personenvennootschap, maar de voorgestelde tekst geeft niet volledige duidelijkheid.

In het verleden zijn stille maatschappen die een onderneming uitoefenen nog wel eens ingeschreven in het Handelsregister. Dit vanuit de gedachte dat als er een onderneming uitgeoefend wordt, inschrijving verplicht is. Soms is zelfs in de naam opgenomen dat er sprake is van een stille maatschap. Als de maten van deze vennootschap in het rechtsverkeer niet onder deze naam handelen is dan sprake van een stille personenvennootschap? Of betekent het feit dat deze maatschap is ingeschreven in het Handelsregister per definitie dat er sprake is van een openbare personenvennootschap? Op basis van artikel 810, lid 2 zou de conclusie kunnen zijn dat inschrijving in het Handelsregister ertoe leidt dat er een openbare personenvennootschap is. En dit wordt ook met zoveel woorden gezegd in de MvT bij de Invoeringswet. Er wordt echter niet compleet voldaan aan de definitie van artikel 800 lid 2.

- *Aanbeveling: Het heeft onze voorkeur – om onduidelijkheid te voorkomen – dat iedere in het Handelsregister ingeschreven personenvennootschap per definitie kwalificeert als een openbare personenvennootschap, ongeacht welke naam gekozen is. Dit moet ook duidelijk uit de wet blijken.*

Indien deze aanbeveling niet gevolgd wordt, zouden wij graag antwoord krijgen op de vraag of een naam van een maatschap bestaande uit de voorletters en achternamen van de maten, gezien wordt als een door de personenvennootschap gevoerde naam.

- *Aanbeveling: Een echte stille maatschap die wel ingeschreven is in het Handelsregister zou de mogelijkheid moeten krijgen om zich uit te schrijven, zodat het een stille personenvennootschap wordt. Waarschijnlijk is hier ook een aanpassing van de Handelsregisterwet voor nodig. Het is namelijk mogelijk dat er niet op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam aan het rechtsverkeer deelgenomen wordt, maar er wel een onderneming geëxploiteerd wordt. De huidige wetgeving impliceert dat deze stille maatschap ingeschreven moet worden in het Handelsregister. Maar zeker onder het nieuwe recht, waarbij er een groot verschil ontstaat tussen de openbare en stille personenvennootschap, is het niet altijd wenselijk dat deze huidige stille maatschappen een openbare personenvennootschap worden.*

▪ **Artikel 801**

- Lid 1: In de aanhef van lid 1 moet het woord "in" weggelaten worden.
- Ook in dit artikel en de toelichting daarop missen wij de mogelijkheid dat alleen de economische eigendom wordt ingebracht. Wij verwijzen naar de eerste aanbeveling die wij bij artikel 800 hebben gedaan.
- In lid 2 staat dat op de inbreng van het genot van een goed de artikelen 201 tot en met 231 van Boek 7 van overeenkomstige toepassing zijn. Indien echter onroerende zaken die voor de uitoefening van de landbouw worden gebruikt, in gebruik en genot worden ingebracht in een personenvennootschap en de personenvennootschap verbindt zich tot een tegenprestatie, dan zou er sprake kunnen zijn van pacht (artikel 7:311 BW).

Bij een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid zal er geen sprake zijn van pacht als de vennoot die de onroerende zaken in gebruik en genot inbrengt, een actieve rol heeft in de personenvennootschap en (mede) bepaalt hoe de onroerende zaken aangewend worden binnen de onderneming. Indien echter de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft, zal de actieve rol van de inbrenger mogelijk niet meer kunnen voorkomen dat er sprake is van pacht.

Als er een pachtverhouding zou ontstaan tussen de inbrenger en de openbare personenvennootschap kan dat zeer nadelige gevolgen hebben voor de inbrenger, omdat dan allerlei dwingendrechtelijke bepalingen uit de pachtwetgeving van toepassing worden. Zo zullen de onroerende zaken die zijn ingebracht een veel lagere waarde krijgen, vanwege het recht van de pachter om in bepaalde gevallen de onroerende zaken in verpachte staat te kopen.

Als alleen cultuurgronden ingebracht worden, kan dit nadelige effect voorkomen worden door een geliberaliseerde pachtovereenkomst af te sluiten. Maar dat betekent wel dat voor bestaande situaties waarin het gebruik en genot van cultuurgronden is ingebracht tegen een vergoeding, er vóór inwerkingtreding van de wet een geliberaliseerde pachtovereenkomst opgesteld en ondertekend moet worden. Dit betekent extra kosten voor de ondernemer. En de inbrenger is op dat moment afhankelijk van de medewerking van de andere vennoten. Als naast de cultuurgronden ook een of meer gebouwen worden ingebracht, kan er überhaupt geen geliberaliseerd pachtcontract gesloten worden.

- *Aanbeveling: Wij raden aan om te beoordelen hoe de voorgestelde wetgeving zich verhoudt tot de pachtwetgeving en te kijken hoe ongewenste gevolgen van de voorgestelde wetgeving voorkomen kunnen worden.*

▪ **Artikel 802**

- Lid 2 + bladzijde 42 MvT: Er zijn situaties waarin het wenselijk is dat een vennoot wel kan beschikken over zijn aandeel in een goed dat tot de gemeenschap behoort. Voorbeeld: een vennoot wil zijn aandeel in een bepaald goed dat tot de gemeenschap behoort, overdragen aan een mede-vennoot of toetredende vennoot. In lid 2 staat echter dat een vennoot niet kan beschikken over zijn aandeel in afzonderlijke goederen en dat van dit artikellid niet kan worden afgeweken.
 - *Aanbeveling: Het moet mogelijk zijn dat een vennoot kan beschikken over zijn aandeel in een of meer afzonderlijke goederen. De vennoot moet bijvoorbeeld zijn aandeel in een goed geheel of gedeeltelijk kunnen overdragen. Uiteraard wel onder de voorwaarde dat de andere vennoten (eventueel bij voorbaat) hiervoor toestemming geven.*
- Lid 2: Het is belangrijk dat een vennoot zijn volledige aandeel in de gemeenschap of een deel daarvan kan overdragen *aan een mede-vennoot*. Ook moet het mogelijk zijn dat een vennoot *een deel van* zijn aandeel in de gemeenschap overdraagt aan een nieuwe vennoot. Deze situaties worden ons inziens nu niet gedekt door de tekst van lid 2.
 - *Aanbeveling: Uit lid 2 moet duidelijk blijken dat een vennoot zijn aandeel in de gemeenschap geheel of gedeeltelijk kan overdragen aan een mede-vennoot of nieuwe vennoot. Uiteraard wel onder de voorwaarde dat de andere vennoten (eventueel bij voorbaat) hiervoor toestemming geven.*
- Bladzijde 43 MvT: Hetgeen opgenomen is over schulden van de gemeenschap is voor ons niet helemaal duidelijk. Enerzijds staat er dat "schulden die volgens de verkeersopvatting, gezien de aard van de rechtsverhouding, behoren tot de gemeenschap, eveneens gelden als schulden van de gemeenschap". Als voorbeeld wordt genoemd "een veebedrijf dat niet naar buiten treedt waarbij één van de vennoten een verbintenis is aangegaan met de leverancier van veevoeder. In dit geval is verdedigd dat de leverancier van veevoeder, krachtens verkeersopvattingen, zijn vordering kan verhalen op het vermogen van de

gemeenschap, omdat de varkens het veevoeder hebben gegeten". We gaan ervan uit dat er niet namens de vennootschap is gehandeld in dit voorbeeld, omdat er dan al snel sprake zal zijn van een openbare personenvennootschap. Maar vervolgens staat er in de MvT: "Heeft een schuldeiser gehandeld met een vennoot die op eigen naam een rechtshandeling verricht, dan zal de ontstane schuld in beginsel alleen op het vermogen van de individuele vennoot kunnen worden verhaald. Er is dan geen sprake van een schuld van de gemeenschap." Dit kunnen we niet met elkaar rijmen.

▪ **Artikel 803**

- Thans wordt in de literatuur bij een personenvennootschap onderscheid gemaakt tussen beheren en beschikken, waarbij onder beheren wordt verstaan handelingen betreffende de gewone gang van zaken binnen het doel van de vennootschap. Alle overige (rechts) handelingen worden geschaard onder het begrip beschikken.

In de MvT staat dat de term beheer wordt vervangen door bestuur. Lid 3 en 4 gaan over het verrichten van rechtshandelingen. Onduidelijk is waar nu de beschikkingshandelingen onder vallen, die geen rechtshandelingen zijn.

- *Aanbeveling: Neem in artikel 803 ook een bepaling op over beschikkingshandelingen die geen rechtshandelingen zijn.*

▪ **Artikel 806**

- In onze praktijk komt de volgende situatie veel voor: Vader en zoon zijn een maatschap aangegaan. Vader heeft de goederen die behoorden tot zijn eenmanszaak ingebracht. Van de onroerende zaken heeft hij de economische eigendom ingebracht. Vader en zoon hebben in de maatschapsakte bepaald dat de winsten en verliezen in de verhouding 50%-50% verdeeld worden. In afwijking daarvan is in de maatschapsakte bepaald dat waardeveranderingen van de onroerende zaken vanaf het moment van inbreng, gedeeld worden in de verhouding 90%-10%.

Het is voor onze praktijk belangrijk dat ook bij een openbare personenvennootschap de mogelijkheid behouden blijft dat de vennoten afspraken maken over in welke verhouding zij gerechtigd zullen zijn tot waardeveranderingen van de goederen waarvan de juridische en/of economische eigendom is ingebracht. En dat deze verhouding af kan wijken van de normale jaarwinstverdeling. Ook moet het mogelijk zijn dat de vennoten deze afspraken gedurende de looptijd van de personenvennootschap wijzigen, waarbij zij een andere verhouding afspreken. Bijvoorbeeld dat vader en zoon in het hiervoor genoemde voorbeeld na vijf jaar afspreken dat de waardeveranderingen van de onroerende zaken vanaf dat moment gedeeld gaan worden in de verhouding 50%-50%. Daarnaast moet het mogelijk zijn dat niet alle vennoten delen in de waardeveranderingen van goederen waarvan de juridische en/of economische eigendom is ingebracht.

- *Aanbeveling: Graag zien wij uitdrukkelijk bevestigd dat de vennoten in een openbare personenvennootschap afspraken kunnen maken over de verhouding waarin zij gerechtigd zijn tot de waardeverandering van goederen waarvan de juridische en/of economische eigendom is ingebracht of waarvan de personenvennootschap zelf direct eigenaar is geworden. Ook moeten de vennoten de mogelijkheid hebben om deze afspraken te wijzigen. Daarnaast moet het mogelijk zijn dat een of meer vennoten geen recht hebben op de waardeverandering van een goed waarvan de juridische en/of economische eigendom is ingebracht.*

▪ Artikel 808

- Lid 1, sub c en bladzijde 60 MvT: Bij onderdeel c staat dat de vennoten vrij zijn om een andersluidende afspraak te maken. Wij vragen ons af wat voor andersluidende afspraak dat zou kunnen zijn en hoe zich dit verhoudt tot het feit dat van dit artikel niet mag worden afgeweken.

Ook vragen wij ons af hoe een overleden vennoot of een ontbonden rechtspersoon niet zou kunnen uittreden. Dat lijkt ons onmogelijk. Of wordt hiermee de situatie bedoeld dat bijvoorbeeld een vennoot komt te overlijden en diens partner of kind diens plaats in de personenvennootschap volledig overneemt?

- *Aanbeveling: Lid 1, sub c zal verduidelijkt moeten worden. In deze en andere wetsartikelen zal er rekening mee gehouden moeten worden dat vennoten afspreken dat na het overlijden van een vennoot een daartoe aangewezen persoon mag toetreden en de positie van de uitgetreden vennoot volledig mag overnemen. Deze toetredings- en overnamemogelijkheden kunnen ook gelden als een vennoot uittreedt als gevolg van een reden genoemd in lid 1, sub b.*

- Lid 1, sub d, lid 2 en sub 3: Zien wij het goed dat lid 1, sub d gaat over de situatie dat opgezegd wordt aan een vennoot door *alle* andere vennoten? En dat lid 3 gaat over de situatie dat een of meer andere vennoten – maar dus niet alle vennoten – een verzoek indienen?
- Leidt een opzegging op basis van lid 1, sub d ertoe dat de betreffende vennoot per direct is uitgetreden? En als de vennoot het niet eens is met de opzegging, moet hij dan de opzegging vernietigen op basis van lid 2?

Dit artikel gaat naar onze mening vrij ver. Als diverse vennoten samenspannen kunnen zij een andere vennoot uit de personenvennootschap zetten, zonder enig voorbehoud. De betreffende vennoot zal dan een gerechtelijke procedure moeten starten in de hoop dat hij de opzegging kan vernietigen op grond van redelijkheid en billijkheid. Vooral in familiebedrijven kan dit grote gevolgen hebben, bijvoorbeeld als vader om hem moverende redenen het bedrijf niet wil overdragen aan de opvolger. Dit kind kan dan de samenwerking met vader opzeggen en zelf het bedrijf voortzetten en alles overnemen. Moet vader dan naar de rechtbank om dit tegen te houden? In de MvT staat wel dat een concretisering van de vernietigingsgronden mogelijk is, maar in de praktijk zal dit lastig zijn.

Vervolgens wordt gesteld dat bij vernietiging de vennoot weer met terugwerkende kracht vennoot is van de personenvennootschap. In hoeverre is deze vennoot dan aansprakelijk voor verplichtingen die tijdens zijn 'afwezigheid' zijn aangegaan? Hij was daar niet bij betrokken.

Ook vragen wij ons af of besluiten die in de tussentijd genomen zijn nog wel geldig zijn, als de vennoot die met terugwerkende kracht weer vennoot wordt niet betrokken is geweest bij de besluitvorming, waardoor achteraf niet de vereiste meerderheid is behaald.

- *Aanbeveling: Is er aan gedacht om een andere regeling voor deze situatie op te nemen? De gevolgen die nu kunnen ontstaan, achten wij onwenselijk. Is er bijvoorbeeld nagedacht over de mogelijkheid dat de betreffende vennoot, in beginsel wel vennoot blijft, gecombineerd met een regeling waarbij een vennoot alleen per direct dient uit te treden als er sprake is van een uitdrukkelijk in de vennootschapsovereenkomst geregelde opzeggingsgrond? Als de huidige regeling in stand blijft, zal er in ieder geval bepaald moeten worden dat de vennoot aan wie is opgezegd en met terugwerkende kracht weer vennoot wordt, niet aansprakelijk is voor de schulden die in de tussentijd zijn ontstaan.
Er zal ook duidelijkheid verschaft moeten worden wat er geldt ten aanzien van besluiten die in de tussentijd zijn genomen.*

- Lid 2: Wat zijn de gevolgen voor de inkomstenbelasting als een opzegging met terugwerkende kracht vernietigd wordt? Wordt de vennoot dan ook voor de inkomstenbelasting geacht vennoot te zijn gebleven?

Wat zijn de gevolgen voor de Successiewet? Stel dat de opzeggende vennoot op basis van de vennootschapsovereenkomst de goederen die tot de onderneming behoorden, heeft verkregen tegen een lagere waarde (wat leidt tot een belaste schenking) en vervolgens wordt de opzegging vernietigd?

▪ **Artikel 810**

- Lid 2: In dit artikellid staat dat als een stille personenvennootschap openbaar wordt door inschrijving in het Handelsregister, het vermogen onder algemene titel overgaat.

Uit artikel 800, lid 2 volgt ons inziens dat de stille personenvennootschap ook openbaar kan worden door feitelijk handelen. Namelijk door op enig moment op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam aan het rechtsverkeer te gaan deelnemen. Zien wij dat goed? Het moment waarop dit gebeurt, zal soms lastig vast te stellen zijn.

In dit geval krijgt de personenvennootschap volgens het wetsvoorstel direct rechtspersoonlijkheid. Maar omdat de personenvennootschap niet ingeschreven is in het Handelsregister, is de rechtsbevoegdheid beperkt (artikel 810, lid 4). Uit lid 2 trekken wij de conclusie dat het vermogen (nog) niet onder algemene titel

overgaat. Is dat wel logisch? Zouden dan bijvoorbeeld roerende zaken toch niet direct moeten overgaan? En hoe zit het in dit geval met economische eigendom? Gaat die wel direct over (wat in de MvT bij de wijziging van de fiscale wetten wel gesuggereerd wordt)?

Als een stille personenvennootschap ook openbaar kan worden door feitelijk handelen, klopt de eerste zin van lid 2 niet meer. Deze zin bestrijkt namelijk alleen de situatie dat een stille personenvennootschap openbaar wordt door inschrijving in het Handelsregister. Maar wat als de personenvennootschap al eerder openbaar is geworden en pas later de inschrijving in het Handelsregister plaatsvindt? Gaat dan het vermogen nog wel onder algemene titel over?

Dit artikel in combinatie met artikel 800 zorgt ons inziens voor veel vragen en onduidelijkheid.

➤ *Aanbeveling: Regel in de wet dat een openbare personenvennootschap uitsluitend rechtspersoonlijkheid heeft als zij ingeschreven is in het Handelsregister. Hiermee worden veel van de hiervoor genoemde vragen opgelost. Er bestaat dan geen onduidelijkheid over het moment waarop de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt. Dit geldt zowel in de situatie dat een stille personenvennootschap een openbare personenvennootschap wordt als in de situatie dat een openbare personenvennootschap aangegaan wordt, zonder dat er eerder een stille personenvennootschap was.*

- Lid 2: Als de stille personenvennootschap een openbare personenvennootschap wordt door inschrijving in het Handelsregister, gaan de goederen die behoorden tot de gemeenschap onder algemene titel over. Wij gaan ervan uit dat als de vennoten in het verleden afspraken hebben gemaakt over de verhouding waarin zij delen in de waardeverandering van de goederen, deze verhouding ook blijft gelden als de stille personenvennootschap een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid wordt. Zie verder ook onze opmerking en aanbeveling bij artikel 806.

▪ **Artikel 811**

- Lid 1 en lid 2: In lid 1 staat dat beschikken over het deelnamerecht mag, voor zover dat nodig is voor toetreding, uittreding en opvolging. In lid 2 wordt echter expliciete toestemming vereist voor overdracht aan een derde, waarbij een uittreding en toetreding plaatsvindt. Het is onduidelijk wat de verhouding is tussen lid 1 en lid 2. Worden hier verschillende situaties mee bedoeld?
 - *Aanbeveling: Het is belangrijk dat de onduidelijkheid over het verschil tussen lid 1 en lid 2 weggenomen wordt, in de wettekst of in de MvT.*
- Voor de praktijk is het belangrijk dat een deelnamerecht geheel of gedeeltelijk kan worden overgedragen aan een nieuwe of bestaande vennoot, ongeacht of de overdragende vennoot wel of niet uittreedt (uiteraard wel onder de voorwaarde dat

de andere vennoten – al dan niet bij voorbaat – hier toestemming voor geven). Dit is nu nog niet goed geregeld.

Ook moet een 'onderdeel' van het deelnamerecht overgedragen kunnen worden.

Dit lichten wij toe aan de hand van het volgende voorbeeld:

Stel in de openbare personenvennootschap van vennoot 1 en vennoot 2 is bij aanvang door vennoot 1 zijn ondernemingsvermogen ingebracht. Tot het ondernemingsvermogen behoort een pand. Vennoot 1 is voor de boekwaarde van de goederen die tot zijn ondernemingsvermogen behoorden (waaronder het pand) gecrediteerd in de boeken van de personenvennootschap. De stille reserves heeft vennoot 1 voorbehouden. De vennoten hebben afgesproken dat vennoot 1 voor 90% en vennoot 2 voor 10% deelt in de waardeveranderingen van het pand vanaf het moment van inbreng.

Het is belangrijk dat de vennoten de mogelijkheid hebben om af te spreken dat zij in een andere verhouding gerechtigd zullen zijn tot de waardeveranderingen van bijvoorbeeld het pand (zie ook onze opmerking bij artikel 806). Het is voor ons niet duidelijk of daarmee het deelnamerecht ook gedeeltelijk wordt overgedragen, maar als dat zo is, dan moet deze gedeeltelijke overdracht wel mogelijk zijn. Ook moet vennoot 1 de mogelijkheid hebben om een deel van de boekwaarde van bijvoorbeeld het pand, een deel van de voorbehouden stille reserves of een deel van de waarde waarvoor hij gecrediteerd is in de boeken van de personenvennootschap over te dragen aan een bestaande of nieuwe vennoot. Het lijkt er op dat hiermee het deelnamerecht ook gedeeltelijk overgedragen wordt, wat op basis van de huidige tekst niet mogelijk lijkt te zijn. Uiteraard geldt bij dit alles de voorwaarde dat de andere vennoten – al dan niet bij voorbaat – hier toestemming voor geven.

- *Aanbeveling: Het moet mogelijk zijn dat het deelnamerecht geheel of gedeeltelijk wordt overgedragen aan een nieuwe of bestaande vennoot, ook als er geen sprake is van toetreding, uittreding of opvolging. Daarbij moet niet alleen een evenredige overdracht van het deelnamerecht mogelijk zijn, maar ook 'onderdelen' van het deelnamerecht moeten overgedragen kunnen worden (zie onze toelichting hiervoor). Overdracht moet ruim worden opgevat, zodat bijvoorbeeld ook schenken eronder valt, of andere vormen van beschikken over het deelnamerecht. Uiteraard alles onder de voorwaarde dat de andere vennoten – al dan niet bij voorbaat – hier toestemming voor geven*
- Uit de voorgestelde wettekst blijkt vrijwel niet op welke wijze het deelnamerecht ontstaat en hoe dit recht kan toenemen of afnemen. Dit levert vragen op (zie ook het voorgaande punt). Zijn de vennoten volledig vrij in de afspraken die zij maken, ook ten aanzien van hoe het deelnamerecht ontstaat en hoe deze toe- en afneemt? Zie in dit kader ook het voorbeeld dat we bij het voorgaande punt hebben gegeven.
- *Aanbeveling: Het zou goed zijn als bevestigd wordt dat de vennoten vrij zijn om te bepalen hoe het deelnamerecht ontstaat en hoe dit recht toe- en afneemt.*

▪ Artikel 812

- Lid 1: In de tweede zin staat "op een deelnamerecht van de vennoot in de openbare personenvennootschap" dubbel.
- Het feit dat een pandrecht kan worden gevestigd op het deelnamerecht in de personenvennootschap, zal in bepaalde gevallen ertoe leiden dat er gemakkelijker een financiering kan worden verkregen. Het leidt er echter ook toe dat er voor de medevennoten een minder goede rechtspositie ontstaat. Mede vanwege het feit dat de pandhouder de personenvennootschap kan opzeggen. Uiteraard mag deze opzegging niet in strijd zijn met de redelijkheid en billijkheid, maar dit levert wel veel onzekerheid op.
- Bij vestiging van een pandrecht op aandelen in een bv kan aan de pandhouder stemrecht worden toegekend in de algemene vergadering. In hoeverre kan een pandhouder uit hoofde van een pandrecht meebeslissen in de personenvennootschap?

▪ Artikel 814

- Omdat een openbare personenvennootschap een rechtspersoon is, zouden naar onze mening de vennoten niet meer naast de openbare personenvennootschap hoofdelijk verbonden moeten zijn voor verbintenissen van de personenvennootschap.
 - *Aanbeveling: Schrap de bepalingen op basis waarvan de vennoten in een openbare personenvennootschap naast de openbare personenvennootschap hoofdelijk verbonden zijn voor verbintenissen van de personenvennootschap. Er zal een overgangsregeling voor bestaande verbintenissen moeten worden opgenomen.*
- Lid 3 en bladzijde 89 MvT: In de MvT staat dat als de opdracht hoofdzakelijk door andere vennoten of werknemers wordt uitgevoerd, de redelijkheid en billijkheid zich er tegen verzetten dat een beroep wordt gedaan op lid 3. Stel een fiscalist wordt gevraagd om een bepaalde opdracht uit te voeren. Hij/zij krijgt deze opdracht vanwege zijn/haar specifieke kennis en ervaring. De uitvoering van de opdracht wordt grotendeels gedaan door een collega fiscalist/jurist met minder ervaring. De eindverantwoordelijkheid ligt volledig bij de fiscalist die de opdracht heeft gekregen en hij/zij levert ook de specifieke kennis. Is in dit geval artikel 804, lid 3 wel of niet van toepassing?
- Lid 3: In de wettekst staat dat uitsluitend de hoofdelijk verbonden vennoot naar evenredigheid draagplichtig is. Wat betekent in dit verband 'naar evenredigheid'? Is in dit geval de hoofdelijk verbonden vennoot dan niet volledig draagplichtig?
- Lid 5 en bladzijde 92 MvT: Uit wat hier staat, leiden wij af dat het stuiten van de verjaring niet kan. Zou dat niet expliciet bepaald moeten worden in het wetsartikel?

➤ *Aanbeveling: Als de verjaring inderdaad niet gestuit kan worden, zou dat expliciet in het wetsartikel opgenomen moeten worden.*

- Bladzijde 91 MvT: In de MvT staat dat bij duurovereenkomsten toekomstige betalingsverplichtingen niet onder de term bestaande verbintenissen vallen. Als argument wordt gegeven dat het niet zeker is dat deze zullen ontstaan, waarbij verwezen wordt naar een uitspraak van Hof Den Haag. Dit suggereert dat onder het huidige recht ook al vaststaat dat een uitgetreden vennoot niet aansprakelijk is voor toekomstige betalingsverplichtingen uit duurovereenkomsten. De meningen daarover zijn echter verdeeld, zowel in de literatuur als in de rechtspraak. Als dus de uitspraak van Hof Den Haag als basis wordt gebruikt voor het oordeel dat ook onder het nieuwe recht uittredende vennoten niet aansprakelijk worden voor toekomstige betalingsverplichtingen uit duurovereenkomsten, dan is dat onvoldoende onderbouwd.

➤ *Aanbeveling: Zorg dat expliciet komt vast te liggen dat bij duurovereenkomsten toekomstige betalingsverplichtingen niet onder de term bestaande verbintenissen vallen.*

- Lid 6 en bladzijde 93 MvT: In de MvT staat dat na inschrijving de aansprakelijkheidspositie voor verbintenissen van voor het moment van inschrijving niet wijzigt. Het blijkt echter niet uit de wettekst dat na inschrijving de aansprakelijkheidspositie niet wijzigt voor bestaande verbintenissen.

➤ *Aanbeveling: Laat in de wettekst terugkomen dat na de inschrijving de aansprakelijkheidspositie voor verbintenissen van voor het moment van inschrijving niet wijzigt.*

▪ **Artikel 815**

- Lid 2: De termijn van drie maanden is, zeker in een situatie van overlijden, erg kort. Deze termijn zou langer moeten zijn.

➤ *Aanbeveling: Maak de genoemde termijn langer. Minimaal zes maanden, maar bij voorkeur langer.*

- Lid 5, laatste zin: Zoals eerder opgemerkt, vinden wij een nadeel van het wetsvoorstel dat de eigendom van registergoederen niet altijd juist geregistreerd zal zijn in de openbare registers.

- Lid 5: Er staat dat van de overgang van aandelen op naam opgave gedaan moet worden aan de openbare registers. Er is echter geen openbaar register voor aandelen op naam.

▪ **Artikel 817**

- Lid 1: Het is voor ons niet duidelijk of de ingeschreven beperkingen in vertegenwoordigingsbevoegdheid voor vennoten, automatisch ook gelden voor de

vereffenaars. Het zou wenselijk zijn om te bepalen dat als een of meer vennoten de vereffenaars zijn, dat de beperkingen in vertegenwoordigingsbevoegdheid voor de vennoten automatisch ook gelden voor de vereffenaars.

- *Aanbeveling: Bepaal uitdrukkelijk dat als een of meer vennoten de vereffenaars zijn, dat de beperkingen in vertegenwoordigingsbevoegdheid voor de vennoten automatisch ook gelden voor de vereffenaars.*

▪ **Artikel 818**

- Zien wij het goed dat er pas opgave bij het Handelsregister hoeft te worden gedaan als de vennootschap is geëindigd? Blijkt dus uit het Handelsregister niet dat de vennootschap ontbonden is en er vereffend wordt? Hoe wordt dan de beperking van de vertegenwoordigingsbevoegdheid van de vereffenaars ingeschreven in het Handelsregister (zie bladzijde 101 van de MvT)?

- *Aanbeveling: Zorg dat uit het Handelsregister blijkt dat een personenvennootschap in vereffening is.*

▪ **Artikel 819**

- Lid 1: Als een commanditaire vennoot alleen het gebruik en genot van een goed inbrengt, dan moet dat ons inziens niet gezien worden als overeengekomen inbreng waarvoor hij eventueel moet bijdragen in verliezen. Dit blijkt niet duidelijk uit het artikel, omdat er de algemene term inbreng gebruikt wordt.

- *Aanbeveling: Laat in dit artikel terugkomen dat als een commanditaire vennoot alleen het gebruik en genot heeft ingebracht, dat hij daarvoor niet hoeft bij te dragen in verliezen.*

- Lid 1: Zien wij het goed dat de commanditaire vennoot ook alleen arbeid in kan brengen en dan dus in het geheel niet aansprakelijk is voor verliezen van de vennootschap?

- Lid 2 en bladzijde 106 MvT: In de MvT staat: "Deze regel is van regeland recht en staat er niet aan in de weg dat op basis van afspraken (...) de commanditaire vennoten (...) kunnen deelnemen aan het bestuur." Onderaan de bladzijde staat echter: "De commanditaire vennoot neemt geen deel aan het (dagelijks) bestuur van de personenvennootschap." Dit is tegenstrijdig aan elkaar.

- Lid 3: Een commanditaire vennoot kan met een volmacht de personenvennootschap vertegenwoordigen. De gevolgen van het handelen krachtens volmacht kunnen groot zijn. Bij de familiebedrijven die wij als klant hebben, vinden wij dit een risico. Een volmacht kan onbewust snel gegeven worden. Dat vinden wij onwenselijk.

- *Aanbeveling: Schrap de bepaling dat een commanditair vennoot krachtens volmacht namens de personenvennootschap mag handelen of stel de eis dat*

de volmacht schriftelijk moet zijn verleend.

▪ **Artikel 820**

- Lid 1 en lid 2: Volgens ons moet in lid 1 verwezen worden naar artikel 814 lid 4 en in lid 2 naar artikel 814 lid 5.

▪ **Artikel 821**

- Graag zouden wij bevestigd willen zien dat het onder de nieuwe wet mogelijk is dat de vennoten eerst hun aandeel in de onderneming inbrengen in eigen bv's en vervolgens de openbare personenvennootschap wordt omgezet in een bv. Ook zouden wij graag bevestigd zien dat dit fiscaal zonder belastingheffing mogelijk is. Het is belangrijk dat er zowel civiel als fiscaal een holdingstructuur gecreëerd kan worden.

▪ **Artikel 823**

- Lid 3 en bladzijde 119 MvT: Er staat in de MvT dat lid 3 verduidelijkt dat de rechtspersoon niet eindigt. In lid 3 staat echter dat de openbare personenvennootschap niet beëindigd wordt door de omzetting. Het lijkt ons dat dit er niet juist staat; de openbare personenvennootschap eindigt wel, de rechtspersoon eindigt niet.
 - *Aanbeveling: Leg in de wettekst vast dat de openbare personenvennootschap wel, maar de rechtspersoon niet eindigt.*
- Lid 4 en bladzijde 119 MvT: De vennoten blijven na de omzetting aansprakelijk voor de schulden die zijn ontstaan voor de omzetting. Hoe werkt in dit geval artikel 814 lid 5 door? Stel dat een vennoot op een gegeven moment al zijn aandelen verkoopt. Zou artikel 814 lid 5 dan niet van overeenkomstige toepassing moeten zijn?
 - *Aanbeveling: Zorg dat artikel 814, lid 5 ook van toepassing is als een aandeelhouder op enig moment na de omzetting geen aandeelhouder meer is.*

▪ **Algemene opmerking**

- Onder de Wet modernisering personenvennootschappen zal in diverse situaties niet meer de juiste persoon als eigenaar van een onroerende zaak geregistreerd staan in het Kadaster. Dat is naar onze mening onwenselijk.

B. Invoeringswet modernisering personenvennootschappen

- Hierna wordt onder MvT verstaan de Memorie van Toelichting bij de Invoeringswet modernisering personenvennootschappen.

- **Toelichting bij artikel 800**
 - Bladzijde 4 MvT: In de MvT staat dat een vennootschap onder firma vaak een openbare personenvennootschap zal zijn. Wij vragen ons af wanneer een vennootschap onder firma niet een openbare personenvennootschap is. Wij kunnen namelijk zelf niet een voorbeeld bedenken.

- **Artikel 218**
 - Lid 1 en 2: Er staat dat een maatschap en een vennootschap onder firma die blijven voldoen aan de omschrijving van artikel 1655 van Boek 7A BW respectievelijk artikel 16 van het Wetboek van Koophandel, de naam maatschap en vennootschap onder firma mogen blijven gebruiken. Wij begrijpen niet waarom telkens getoetst zou moeten worden of voldaan blijft worden aan deze omschrijvingen. Ons inziens staat het deze entiteiten vrij om een naam te kiezen die zij willen en staat het ze dus ook vrij om de naam maatschap of vennootschap onder firma te blijven voeren, zonder dat er telkens getoetst zou moeten worden of ze nog voldoen aan de oude omschrijving.
 - *Aanbeveling: Laat de voorwaarde dat de maatschap en vennootschap onder firma moeten blijven voldoen aan de omschrijving van artikel 1655 van Boek 7A BW respectievelijk artikel 16 van het Wetboek van Koophandel, om de naam maatschap of vennootschap onder firma te kunnen blijven gebruiken, vervallen.*

 - Bladzijde 10 MvT: Er staat: "Overigens zullen zij aangemerkt worden als openbare personenvennootschap". Er kan echter ook sprake zijn van een stille personenvennootschap.

 - Lid 4 en bladzijde 11 MvT: In de MvT staat dat alleen goederen die op naam van de vof, maatschap of CV zijn geleverd, onder algemene titel overgaan op de rechtspersoon.

Het is ons inziens echter op dit moment niet mogelijk om *op naam van* bijvoorbeeld een vof te leveren. Wat wordt hier precies mee bedoeld? Hoe moet blijken dat iets op naam van de vof is geleverd?

Wat als de juridische eigendom geleverd is op naam van de vennoten, met als toevoeging dat zij daarbij handelen in hun hoedanigheid van vennoten van de vof? Gaat dat goed dan wel of niet onder algemene titel over?

Deze bepaling betekent dus ook dat de eigendom van een roerende zaak die ooit in eigendom verworven is door vennoot 1 en waarvan vervolgens de juridische eigendom ingebracht is in de vof, niet overgaat op de personenvennootschap? Er

blijft dan dus sprake van gemeenschappelijke eigendom van de vennoten?

Deze uitleg in de MvT betekent dat in de praktijk van een deel van de goederen de eigendom overgaat op de rechtspersoon en van een deel van de goederen de eigendom bij de vennoten gezamenlijk blijft. Dit zal in de praktijk voor onduidelijkheid zorgen.

Er staat in de MvT: "Een bankrekening op naam van een vennoot zonder toevoeging van diens hoedanigheid, zal dus op naam van de vennoot blijven en tot diens privévermogen behoren." Wat wordt bedoeld met, "zonder toevoeging van diens hoedanigheid"? Alleen als de bankrekening op naam van de vof staat, zou deze toch over moeten gaan naar de rechtspersoon?

➤ *Aanbeveling: De huidige regeling met de daarbij gegeven toelichting, leidt tot veel onduidelijkheid. Omdat het essentieel is om te weten of een goed eigendom is van de openbare personenvennootschap of van de vennoten gezamenlijk, zal deze bepaling verder verduidelijkt moeten worden. Ook is het belangrijk dat de hiervoor gestelde vragen beantwoord worden in de MvT.*

- Als de economische eigendom van goederen door een of meer vennoten is ingebracht in een vof, gaat deze economische eigendom dan bij inwerkingtreding van de Wet modernisering personenvennootschappen automatisch over naar de openbare personenvennootschap? Dat is ons inziens wel wenselijk.
- *Aanbeveling: Graag zien wij uitdrukkelijk bevestigd dat als in het verleden de economische eigendom van een goed is ingebracht in een personenvennootschap, deze economische eigendom bij de inwerkingtreding van de wet overgaat op de openbare personenvennootschap.*
- Bladzijde 14 MvT: Er staat artikel 219, terwijl dit artikel 218 moet zijn.
- Lid 8 en 13: Kan uit deze bepalingen afgeleid worden dat als een vennoot uittreedt na inwerkingtreding van de nieuwe wet, dat voor hem wel artikel 814 lid 5 gaat gelden? Of verhindert artikel 218, lid 13 dit?

▪ **Artikel 1:94 BW**

- Lid 6 en bladzijde 16 MvT: Als in de vennootschapsovereenkomst is opgenomen dat een vennoot zijn deelnamerecht aan een derde mag overdragen, dan is het aandeel in de personenvennootschap niet verknocht.

De vraag is wat wordt verstaan onder een derde. Stel er zijn 3 vennoten en vennoot 1 mag op basis van de vennootschapsovereenkomst zijn deelnamerecht op ieder moment overdragen aan vennoot 2, zonder dat op dat moment vennoot 3 daar nog toestemming voor moet geven. Of stel er zijn 3 vennoten en vennoot 1 mag op basis van de vennootschapsovereenkomst ten alle tijden zijn deelnamerecht overdragen aan een kind. Leidt dit ertoe dat het deelnamerecht dan niet verknocht is?

Naar onze mening is het wenselijk dat het deelnamerecht altijd verknocht is. Ook omdat daar in de huidige advisering telkens rekening mee is gehouden. Als door de afspraken in de vennootschapsovereenkomst nu opeens blijkt dat het deelnamerecht niet verknocht is, zullen in veel gevallen de gemaakte afspraken tegen het licht moeten worden gehouden. Dit kan ertoe leiden dat vennootschapsaktes en/of testament aangepast moeten worden.

Bovendien is het ons inziens onwenselijk dat door wijziging van de afspraken zoals vastgelegd in de vennootschapsovereenkomst er telkens een wisseling kan zijn tussen wel en niet verknocht zijn.

- *Aanbeveling: Het deelnamerecht dient altijd verknocht te zijn, ongeacht de afspraken die een vennoot heeft gemaakt over overdracht van zijn deelnamerecht.*

▪ **Fosfaatrechten en melkveefosfaatreferentie**

- De nieuwe wetgeving kan potentieel een probleem opleveren in het kader van de Meststoffenwet, indien er geen nadere regeling getroffen wordt. In de Meststoffenwet is geregeld wanneer er bij een overdracht geen afroming van fosfaatrechten plaatsvindt. In de Meststoffenwet is ook geregeld in welke situaties de melkveefosfaatreferentie kan worden overgedragen, zonder dat deze vervalft. Daarnaast is er uitvoeringsbeleid van RVO.

In het geval de vof/maatschap rechtspersoonlijkheid verkrijgt, is het van belang dat de fosfaatrechten zonder afroming overgaan op de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Ook is het van belang dat de melkveefosfaatreferentie niet vervalft. De Meststoffenwet biedt op dit punt geen duidelijkheid. RVO kan met uitvoeringsbeleid komen op deze punten, maar het is wenselijk dat deze punten wettelijk goed geregeld worden.

- *Aanbeveling: Zorg dat wettelijk geregeld wordt dat inwerkingtreding van de Wet modernisering personenvennootschappen er niet toe leidt dat fosfaatrechten worden afgeroomd. Ook moet wettelijk geregeld worden dat de melkveefosfaatreferentie niet vervalft door inwerkingtreding van de wet.*

C. Wijzigingen fiscale wetten in verband met de Wet modernisering personenvennootschappen

- Hierna wordt onder MvT verstaan de Memorie van Toelichting bij de Wijzigingen fiscale wetten in verband met de Wet modernisering personenvennootschappen.

- **Artikel 2.14bis Wet IB**
 - Het lijkt er op dat in de wettekst na "kosten" de toevoeging "en lasten" is weggevallen.
 - Bladzijde 11 MvT: Er staat: "Deze gerechtigdheid zal overigens in de praktijk – net als in de huidige situatie – op basis van de winstverdeling worden bepaald." Dit miskent ons inziens dat de verhouding tussen de kapitalen van de vennoten in de vennootschap vrijwel nooit gelijk zal zijn aan de winstverdeling.

- **Herwaarderung**
 - Met name in de agrarische praktijk worden gronden nog wel eens geherwaardeerd door in de personenvennootschap de winstverdeling, inclusief de gerechtigdheid tot de stille reserves te wijzigen. Wij gaan ervan uit dat deze mogelijkheid behouden blijft bij een openbare personenvennootschap, door binnen de personenvennootschap de winstverdeling, inclusief de gerechtigdheid tot de stille reserves, te wijzigen. Graag zien wij bevestigd dat wij dit juist zien.

- **Artikel 14 Wet Vpb**
 - Tiende lid: Wij vragen ons af hoe een omzetting betrekking kan hebben op een zelfstandig onderdeel van een onderneming. Wordt dan een deel van de openbare personenvennootschap afgesplitst?
 - Tiende lid: Waarom kan deze faciliteit alleen gebruikt worden als alle vennoten vennootschapsbelastingplichtig zijn? Stel er is een vennootschap tussen een bv en een natuurlijk persoon. De vennootschap wordt omgezet in een bv. Dan kan dit wel zonder heffing van inkomstenbelasting voor de natuurlijke persoon (artikel 3.65 Wet IB), maar niet zonder heffing van vennootschapsbelasting voor de bv-vennoot. Het zou wenselijk zijn als dit ook voor de vennootschapsbelasting geruisloos kan.
 - *Aanbeveling: Een omzetting moet ook fiscaal geruisloos kunnen plaatsvinden als niet alle vennoten vennootschapsbelastingplichtig zijn.*

- **Artikel 14d Wet Vpb**
 - Tweede en derde lid: Als alle vennoten vennootschapsbelastingplichtig zijn, geldt onder andere artikel 14a, zesde lid, Wet Vpb. Deze bepaling geldt niet als alle vennoten natuurlijke personen zijn. Is er een rechtvaardiging voor dit verschil in behandeling?

- Waarom geldt er geen faciliteit als een deel van de vennoten vennootschapsbelastingplichtig is en een deel van de vennoten natuurlijke personen zijn?
 - *Aanbeveling: De faciliteit moet ook van toepassing zijn als niet alle vennoten vennootschapsbelastingplichtig zijn.*

▪ **Artikel 1 Wet op de dividendbelasting 1965**

- Bladzijde 21 MvT: Er staat dat de vennoten als opbrengstgerechtigden worden aangemerkt naar rato van ieders gerechtigdheid in de personenvennootschap. De term gerechtigdheid betreft het evenredige deel van de vennoot in alle bezittingen en schulden (vermogen) en in het resultaat.

Dit is naar onze mening onjuist. Wat ieder aan vermogen in de personenvennootschap heeft, is in dit kader niet relevant. Ons inziens gaat het alleen om het aandeel in het resultaat. Bovendien kan deze uitleg problemen opleveren als vennoot 1 80% van het vermogen heeft en slechts 50% winstaandeel heeft.

- *Aanbeveling: De vennoten dienen naar rato van hun aandeel in het resultaat als opbrengstgerechtigden te worden aangemerkt.*

▪ **Artikel 7 en 24 Successiewet**

- Bladzijde 24 MvT: Er staat dat verrekening geschiedt naar rato van ieders gerechtigdheid in het vermogen. Zie onze opmerking bij artikel 15a Successiewet. Als deze opmerking bij artikel 15a wordt gevolgd, zal ook hier opgenomen moeten worden dat de verrekening naar rato van ieders aandeel in het resultaat plaatsvindt.

- *Aanbeveling: Als onze aanbeveling bij artikel 15a Successiewet wordt gevolgd, zal ook hier opgenomen moeten worden dat de verrekening naar rato van ieders aandeel in het resultaat plaatsvindt.*

▪ **Artikel 15a Successiewet**

- Tweede lid: Als een openbare personenvennootschap een schenking ontvangt, dan wordt die schenking naar rato van ieders gerechtigdheid in de personenvennootschap toegerekend aan de vennoten. In de toelichting bij artikel 7 en 24 Successiewet staat dat met gerechtigdheid wordt bedoeld, aan wie de bezittingen en schulden (het vermogen) worden toegerekend. Dit komt ons niet logisch voor. Naar onze mening zou de toerekening afhankelijk moeten zijn van de winstverdeling.
 - *Aanbeveling: De ontvangen schenking dient naar rato van het aandeel van de vennoten in het resultaat te worden toegerekend.*

▪ **Artikel 15 Wet belastingen van rechtsverkeer**

- Uit de opmerkingen die wij hierna maken, blijkt dat er op het gebied van de overdrachtsbelasting veel problemen ontstaan als openbare personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid krijgen. Deze problemen kunnen deels opgelost worden door de vrijstelling te wijzigen (daarvoor doen wij ook aanbevelingen). Niet alle problemen zijn echter op te lossen. Wij verwijzen daarom naar onze algemene beschouwing die wij aan het begin hebben gegeven en waarin wij bepleiten dat het een keuze wordt of een openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt.
- Eerste lid, onderdeel d en bladzijde 28 MvT: Er staat in de MvT dat als de openbare personenvennootschap de economische eigendom van de voorheen stille personenvennootschap verkrijgt (voorafgaand aan de inschrijving in het Handelsregister), de vrijstelling van toepassing is. In de wettekst van eerste lid, onderdeel d wordt echter alleen verwezen naar de situatie als bedoeld in artikel 810 lid 2. En dit artikellid gaat alleen over het geval dat de personenvennootschap ingeschreven wordt in het Handelsregister. Volgens de letterlijke tekst valt dus de overgang van de economische eigendom er niet onder.
 - *Aanbeveling: Regel uitdrukkelijk dat ook de overgang van economische eigendom voorafgaand aan de inschrijving in het Handelsregister, onder de vrijstelling valt.*
- Eerste lid, onderdeel d en bladzijde 28 MvT: In de MvT staat dat de vrijstelling alleen van toepassing is als alle activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming van de stille personenvennootschap overgaan.

We gaan ervan uit dat als in het verleden van een bepaald goed alleen de economische eigendom is ingebracht in de stille personenvennootschap, de vrijstelling wel van toepassing is. Bij overgang naar de openbare personenvennootschap gaat dan alleen de economische eigendom over en blijft de juridische eigendom bij de inbrengende vennoot.

Stel er zijn in het verleden onroerende zaken in gebruik en genot ingebracht in de stille personenvennootschap. Het feit dat deze activa en passiva niet overgaan op de openbare personenvennootschap (terwijl ze wel een rol vervullen in de personenvennootschap) verhindert niet de toepassing van deze vrijstelling?

Van belang is dat de overgang naar de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid altijd zonder heffing van overdrachtsbelasting plaatsvindt.

- *Aanbeveling: Graag zien wij bevestigd dat de overgang van stille naar openbare personenvennootschap altijd zonder heffing van overdrachtsbelasting plaatsvindt, ongeacht of er goederen in gebruik en genot of economisch zijn ingebracht.*

- Eerste lid, onderdeel f, onder 2 en bladzijde 29 MvT: Stel dat de vennoten in het verleden gezamenlijk op hun eigen namen een onroerende zaak in eigendom hebben verworven en vervolgens de onroerende zaken juridisch en economisch hebben ingebracht in de vof. Door inwerkingtreding van de Wet modernisering personenvennootschappen, gaat de juridische eigendom niet over op de openbare personenvennootschap (want er is niet op naam van de vof geleverd). In dat geval is de personenvennootschap naar onze mening wel economisch eigenaar. Is in dit geval bij een latere ontbinding van de personenvennootschap ook de vrijstelling van eerste lid, onderdeel f, onder 2 van toepassing?

Deze vrijstelling dient ook van toepassing te zijn als slechts een deel van de vennoten gezamenlijk juridisch eigenaar is. Voorbeeld: vennoten 1 en 2 hebben in het verleden hun gezamenlijke onderneming ingebracht in een personenvennootschap met venoot 3. Tot de onderneming behoort een pand, waarvan zij alleen de economische eigendom hebben ingebracht. Bij de inbreng is een beroep gedaan op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wbr. Vennoten 1 en 2 zijn gezamenlijk juridisch eigenaar van het pand. Als de personenvennootschap ontbonden wordt en de economische eigendom gaat terug naar de vennoten 1 en 2 moet de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2, Wbr (nieuw) van toepassing zijn.

Deze vrijstelling is van toepassing als een goed in de vennootschap was ingebracht met toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wbr. Moet in dit geval onder vennootschap ook de oude maatschap, vof en CV worden verstaan? Stel dat in het verleden in een (openbare) maatschap is ingebracht. De maatschap is een openbare personenvennootschap geworden door inwerkingtreding van de Wet modernisering personenvennootschappen. En vervolgens wordt de vennootschap ontbonden. Kan dan ook de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2, Wbr (nieuw) worden toegepast?

➤ *Aanbeveling: Het is zeer belangrijk dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2, Wbr (nieuw) ook van toepassing is in de situaties die wij hiervoor hebben beschreven. Dit dient uit de wettekst te blijken.*

- Eerste lid, onderdeel f, onder 2 en 3: Hier zal nog aandacht besteed moeten worden aan artikel 4a Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. In het tweede lid van artikel 4a staat een voortzettingstermijn van drie jaar. Deze voortzettingstermijn moet echter niet gaan gelden in de nieuwe situaties zoals opgenomen in eerste lid, onderdeel f, onder 2 en 3.
 - *Aanbeveling: De voortzettingstermijn van artikel 4a Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer moet niet gaan gelden in de nieuwe situaties zoals opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel f, onder 2 en 3.*
- Eerste lid, onderdeel e, onder 2: In artikel 5 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer staat dat alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva die een functie vervullen in de onderneming dienen te worden ingebracht.

Ook hierbij zal nog aandacht besteed moeten worden aan goederen die in gebruik en genot zijn ingebracht of goederen waarvan alleen de economische eigendom is ingebracht. Sowieso gaan goederen waarvan het gebruik en genot is ingebracht bij de omzetting op basis van artikel 7:821 BW niet over naar de bv.

➤ *Aanbeveling: Er dient bij de beoordeling van artikel 5 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer aandacht besteed te worden aan de situaties waarin er sprake is van een omzetting en van bepaalde goederen alleen het gebruik en genot en/of de economische eigendom is ingebracht.*

- Eerste lid, onderdeel f, onder 3: Stel er is een vof met de vennoten X, Y en Z. X heeft in het verleden zijn onderneming ingebracht met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wbr. Als X uittreedt, vindt er geen heffing van overdrachtsbelasting plaats.
Stel er is een vof met twee vennoten, X en Y. X heeft in het verleden zijn onderneming ingebracht met toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wbr. Als X uittreedt en Y zet alleen voort, vindt er wel heffing van overdrachtsbelasting plaats.
In het systeem waarin een openbare personenvennootschap rechtspersoonlijkheid heeft, is dit verschil te verklaren. Maar voor belastingplichtigen zullen deze twee situaties vrijwel gelijk aanvoelen en is dit verschil niet goed te verklaren.
- Bij de Invoeringswet hebben we bij artikel 218 de volgende opmerking gemaakt: "Deze uitleg in de MvT betekent dat in de praktijk van een deel van de goederen de eigendom overgaat op de rechtspersoon en van een deel van de goederen de eigendom bij de vennoten gezamenlijk blijft. Dit zal in de praktijk voor onduidelijkheid zorgen."

Het is voor de overdrachtsbelasting in beginsel niet mogelijk om de juridische eigendom van de goederen die aan de vennoten gezamenlijk blijven toebehoren, alsnog zonder heffing van overdrachtsbelasting over te dragen aan de rechtspersoon. De vennoten hebben niet kunnen anticiperen op deze situatie, omdat het ontstaan is door de wijze waarop in het verleden een onroerende zaak is geleverd. Dit is naar onze mening een onwenselijke situatie.

➤ *Aanbeveling: Het moet mogelijk gemaakt worden dat de vennoten de juridische eigendom van goederen waarvan zij voor inwerkingtreding van de wet gezamenlijk juridisch eigenaar zijn, zonder heffing van overdrachtsbelasting inbrengen in de openbare personenvennootschap.*

- Stel er is een openbare personenvennootschap tussen vennoot 1 en 2. Vennoot 1 heeft het gebruik en genot ingebracht van pand 1 en vennoot 2 heeft de economische eigendom ingebracht van pand 2. De inbreng van zowel vennoot 1 als vennoot 2 heeft plaatsgevonden toen de openbare personenvennootschap nog een maatschap of vof was.

Als later de wens bestaat om van pand 1 de economische en juridische eigendom in te brengen en van pand 2 de juridische eigendom, is in beginsel over de volle

waarde van deze panden overdrachtsbelasting verschuldigd. Dat is naar onze mening onwenselijk.

Onder het huidige recht kan ervoor gekozen worden om de andere vennoot voor maar bijvoorbeeld 5% economisch en/of juridisch eigenaar te laten worden, zodat over maar 5% van de waarde van het pand overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Bovendien konden de vennoten toen zij in het verleden de keuze maakten om uitsluitend het gebruik en genot of de economische eigendom van een onroerende zaak in te brengen, geen rekening houden met de nadelige gevolgen die deze keuze heeft onder de Wet modernisering personenvennootschappen.

- *Aanbeveling: Het moet mogelijk gemaakt worden, dat vennoten goederen waarvan zij voor inwerkingtreding van de wet het gebruik en genot en/of de economische eigendom hebben ingebracht, alsnog economisch en/of juridisch inbrengen in de openbare personenvennootschap zonder heffing van overdrachtsbelasting.*
- Stel dat in het verleden vennoot 1 de economische eigendom van een pand heeft ingebracht in een vof, waarbij 50% van de economische eigendom is overgegaan op vennoot 2. Vennoot 2 heeft overdrachtsbelasting betaald over 50% van de waarde van het pand.
Door inwerkingtreding van de Wet modernisering personenvennootschappen wordt de vof een rechtspersoon en gaat de economische eigendom over naar de openbare personenvennootschap, zonder heffing van overdrachtsbelasting.
Op enig moment wordt de personenvennootschap ontbonden, waarbij vennoot 1 uittreedt en vennoot 2 de onderneming voortzet. De economische eigendom gaat vanuit de personenvennootschap over naar vennoot 2 en vennoot 1 draagt de juridische eigendom over aan vennoot 2. In dit geval is vennoot 2 over de volle waarde van het pand overdrachtsbelasting verschuldigd, terwijl hij in het verleden ook al over de helft van de waarde van het pand overdrachtsbelasting heeft betaald. Zonder de Wet modernisering personenvennootschappen zou vennoot 2 bij de ontbinding van de vof en de overname van het pand door hem, op basis van artikel 9, vierde lid, Wbr nog slechts over de helft van de waarde van het pand overdrachtsbelasting verschuldigd zijn (waarbij we ervan uitgaan dat het pand nog dezelfde waarde heeft als op het moment van inbreng). Ons inziens is dit onwenselijk.
- *Aanbeveling: Er dient een regeling te komen op basis waarvan in de hiervoor beschreven situatie de vennoot 2 de waarde waarover hij in het verleden al overdrachtsbelasting heeft betaald, mag aftrekken van de waarde van het pand op het moment van de ontbinding van de personenvennootschap.*
- Stel er is nu een vof met twee vennoten. Op naam van de vof is een pand aangekocht. Vennoten 1 en 2 werden ieder voor 50% juridisch en economisch eigenaar. Zij moesten ieder over 50% van de waarde van het pand overdrachtsbelasting betalen. Op het moment dat de Wet modernisering personenvennootschappen in werking treedt, gaat de juridische eigendom van het pand onder algemene titel over op de

openbare personenvennootschap. Niet lang daarna treedt vennoot 1 uit en zet vennoot 2 de onderneming voort. Het pand gaat onder algemene titel over naar vennoot 2. Hij is over de volle waarde van het pand overdrachtsbelasting verschuldigd. In feite is er hierdoor sprake van een dubbele heffing.

- *Aanbeveling: Er dient – net als bij het voorgaande punt - een regeling te komen op basis waarvan in de hiervoor beschreven situatie de vennoot 2 de waarde waarover hij in het verleden al overdrachtsbelasting heeft betaald, mag aftrekken van de waarde van het pand op het moment van de ontbinding van de personenvennootschap.*
- Stel er is een openbare personenvennootschap met twee vennoten. Vennoot 1 heeft het gebruik en genot ingebracht van pand 1. Daarnaast heeft vennoot 1 de economische eigendom van pand 2 ingebracht in de personenvennootschap. Vennoot 1 wil graag verder gaan in een bv en brengt zijn subjectieve onderneming in een bv in. Voor de overdrachtsbelasting brengt vennoot 1 dan zijn deelnamerecht, de juridische en economische eigendom van pand 1 en de juridische eigendom van pand 2 in de bv in. Is in dit geval de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, sub e, onderdeel 2, Wbr van toepassing? Kwalificeert dit geheel van deelnamerecht + de panden als onderneming in de zin van dit artikel?
 - *Aanbeveling: Om iedere onzekerheid te voorkomen, zal in de wet geregeld moeten worden dat als een deelnamerecht + de juridische en/of economische eigendom van goederen waarvan het gebruik en genot en/of de economische eigendom is ingebracht in een personenvennootschap, ingebracht wordt in een bv, de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, sub e, onderdeel 2, Wbr van toepassing is.*
- Stel er is een openbare personenvennootschap met twee vennoten. Vennoot 1 is een natuurlijke persoon. Vennoot 2 is een bv. Vennoot 1 houdt alle aandelen in de bv. Op enig moment ontstaat de wens om voortaan de onderneming vanuit de bestaande bv uit te oefenen. Onder de huidige wet kan dit bereikt worden doordat vennoot 1 zijn aandeel in de vof inbrengt in de bv. Onder de Wet modernisering personenvennootschappen lijkt dit echter niet meer zonder heffing van overdrachtsbelasting te kunnen. Op het moment dat vennoot 1 uittreedt, wordt de personenvennootschap ontbonden en gaat het vermogen onder algemene titel over naar de bv. Er is dan overdrachtsbelasting verschuldigd (ervan uitgaande dat de bv niet de oorspronkelijke inbrenger was).
 - *Aanbeveling: Het moet mogelijk worden dat in de hiervoor beschreven situatie de inbreng door vennoot 1 van zijn deelnamerecht in de bv en zijn uittreden uit de personenvennootschap (en daarmee het eindigen van de personenvennootschap), zonder heffing van overdrachtsbelasting kan plaatsvinden.*
- Stel iedere vennoot brengt zijn deelnamerecht in een eigen bv in. Vervolgens brengt iedere bv zijn deelnamerecht in de personenvennootschap in een nieuwe bv in tegen uitreiking van aandelen. Graag zouden wij bevestigd zien dat dit nog

steeds fiscaal zonder belastingheffing kan, zowel voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting als overdrachtsbelasting.

- Bij familievennootschappen wordt vrijwel altijd gebruik gemaakt van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr. Deze vrijstelling maakt het mogelijk om in fasen een bedrijf zonder de heffing van overdrachtsbelasting over te dragen aan bijvoorbeeld een kind. Bij familievennootschappen wordt vaak een personenvennootschap aangegaan om – al dan niet in fasen – het bedrijf over te dragen. Een veel voorkomend voorbeeld uit onze praktijk ter illustratie: Een ouder gaat een vof aan met zijn kind. Deze samenwerking biedt de mogelijkheid voor het kind om ervaring op te doen in de onderneming. De samenwerking wordt eerst nog licht gehouden, bijvoorbeeld doordat het onroerend goed eerst in gebruik en genot wordt ingebracht, zodat het kind nog niet deelt in de waardeverandering van het onroerend goed. Na een aantal jaar brengt de ouder de economische eigendom van het onroerend goed in, zodat het kind vanaf dat moment gaat delen in de waardeverandering. Nog weer een aantal jaar later treedt de ouder uit en zet het kind de onderneming voort.

In de voorgestelde wetgeving wordt hier geen rekening mee gehouden, waardoor in veel gevallen de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr verloren gaat. Hierbij een aantal voorbeelden waarin dit fiscaal zeer nadelige gevolgen heeft:

- Er is een personenvennootschap tussen vader en zoon. De personenvennootschap is juridisch eigenaar van een pand, bijvoorbeeld doordat vader in het verleden de juridische eigendom heeft ingebracht of doordat de personenvennootschap op enig moment het pand van een derde heeft gekocht. Vader treedt uit en zoon zet de onderneming voort. In dit geval eindigt de personenvennootschap en is de zoon over de waarde van het pand overdrachtsbelasting verschuldigd. Onder het huidige recht is de overdracht van vader aan zoon vrijgesteld.
- Een variant hierop is dat vader van een pand het gebruik en genot en/of de economische eigendom heeft ingebracht in de personenvennootschap. Als hij zijn deelnamerecht in de personenvennootschap en de eigendom van het pand overdraagt aan zoon, is de zoon ook over de waarde van dat pand overdrachtsbelasting verschuldigd. Onder het huidige recht is dit volledig vrijgesteld. Overigens vinden dit soort overdrachten niet alleen plaats als vader uittreedt. Soms bestaat de behoefte om al 'gedurende de rit' een deel over te dragen aan het kind als een fase in de bedrijfsopvolging. Ook dan zal onder de nieuwe wet overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, terwijl dit nu nog vrijgesteld is.
- Ook kan de wens bestaan om onroerende zaken die in gebruik en genot zijn ingebracht, op enig moment economisch en/of juridisch in te brengen in de personenvennootschap of over te dragen aan de zoon. Dat is onder de nieuwe wet niet meer mogelijk zonder heffing van overdrachtsbelasting, terwijl dit nu als een fase in de bedrijfsopvolging wel vrijgesteld is.
- Ook in situaties waarin vader komt te overlijden gaat het niet goed. Onder de huidige wet kan of een beroep worden gedaan op artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr (als er een overnamerecht is) of op artikel 3 Wbr

(erfrechtelijke verkrijging), zodat geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Onder de nieuwe wet gaan de onroerende zaken op basis van artikel 815 lid 5 onder algemene titel over op de zoon. Hij is dan over de waarde van de onroerende zaken overdrachtsbelasting verschuldigd.

Deze regeling dwingt de vennoten ertoe om altijd een personenvennootschap in stand te houden. Dat is onwenselijk. Ook zou het ertoe kunnen leiden dat voortaan alleen nog stille personenvennootschappen worden aangegaan. Dat is een onwenselijke ontwikkeling.

Voor familievennootschappen heeft de voorgestelde regeling zeer nadelige consequenties. Zoals wij in de algemene beschouwing betoogd hebben, zien wij als oplossing van deze problematiek dat de rechtspersoonlijkheid optioneel wordt. Als aanvulling daarop bepleiten wij dat de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting zodanig aangepast worden dat de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr behouden blijft, ook bij de openbare personenvennootschap.

- *Aanbeveling: De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr dient zodanig aangepast te worden dat de verkrijgingen die nu op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr vrijgesteld zijn, ook bij de openbare personenvennootschap vrijgesteld zijn. Het gaat dan zowel om situaties waarin een inbreng in een openbare personenvennootschap plaatsvindt, die gekwalificeerd kan worden als een fase in de bedrijfsopvolging, als de ontbinding van de personenvennootschap, waarbij de bedrijfsopvolger de onderneming voortzet. De vrijstelling dient zodanig geformuleerd te worden dat ook goederen die door de openbare personenvennootschap zelf zijn verworven, onder de vrijstelling vallen. Er zal rekening gehouden moeten worden met de mogelijkheid dat er ook vennoten zijn die niet tot de 15-1-b-kring van familieleden behoren. Voor zover een 'verschuiving' naar of vanuit deze vennoten plaatsvindt, zal de vrijstelling niet van toepassing moeten zijn.*

Wij raden af om de oplossing te zoeken in aanpassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel f, Wbr. Allereerst kan door aanpassing van dit artikel geen oplossing geboden worden voor de inbreng gedurende het bestaan van de personenvennootschap (fase in de bedrijfsopvolging). En artikel 15, eerste lid, onderdeel f, Wbr biedt alleen een oplossing voor goederen die met artikel 15, eerste lid, onderdeel e, Wbr zijn ingebracht. Allereerst zullen er in het verleden inbrengen zijn geweest die met artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wbr hebben plaatsgevonden en die dus niet onder dit artikel vallen. Ten tweede biedt dit geen oplossing voor goederen die door de openbare personenvennootschap zelf zijn verworven.