
Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij inbreng van onroerende zaken in een commanditaire vennootschap

Inleiding

Op 15 oktober 2004 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen inzake de inbreng van onroerende zaken in een commanditaire vennootschap.¹ Het geschil ging over de vraag of de inbreng van onroerende zaken in de commanditaire vennootschap leidt tot een belaste verkrijging in de zin van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BRV) of dat belanghebbende met succes een beroep op de vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV kon doen. De oude tekst van artikel 15 lid 1 letter e Wet BRV bevatte een vrijstelling van de heffing van overdrachtsbelasting voor de verkrijging van onroerende zaken krachtens inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft.

Op het beroep had het Hof Amsterdam op 24 januari 2002 beslist dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV niet van toepassing is.² Naar het oordeel van het hof strekte de onderhavige overeenkomst er niet toe dat partijen bij die overeenkomst in actieve samenwerking in het economische verkeer voordeel trachtten te behalen door middel van hun inbreng. Er kon volgens het hof daarom geen sprake zijn van een vennootschap in civielrechtelijke zin.

Volgens de Hoge Raad is het oordeel van het Hof Amsterdam dat belanghebbende geen recht had op een vrijstelling voor overdrachtsbelasting, onjuist of onbegrijpelijk. Deze zaak is nog niet geheel beslecht, omdat de Hoge Raad de zaak heeft verwezen naar het Hof Den Haag voor een nadere beoordeling van de feiten. In dit artikel ga ik eerst in op de overdrachtsbelastingvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV. Vervolgens behandel ik de overwegingen van het Hof Amsterdam en de Hoge Raad in de hiervoor genoemde uitspraken. Ik sluit af met voor de praktijk relevante aspecten.

1. HR 15 oktober 2004, NTFR 2004, 1560.

2. Hof Amsterdam 24 januari 2002, V-N 2002, 21.1.15.

De inbrengvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV

Overdrachtsbelasting is verschuldigd ter zake van de verkrijging van onroerende zaken en van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen. Onder verkrijging worden begrepen de civielrechtelijke eigendomsverkrijging en de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken. Artikel 15 lid 1 Wet BRV bevat een aantal vrijstellingen van overdrachtsbelasting. De oude tekst van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV (hierna ook: de inbrengvrijstelling), zoals deze gold in 1997, luidde:

‘Onder bij algemene maatregelen van bestuur te stellen voorwaarden is van belasting vrijgesteld de verkrijging: (...) e. krachtens inbreng in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft (...)’

Aan deze vrijstelling ligt de gedachte ten grondslag dat heffing van overdrachtsbelasting plaatsvindt bij scheiding en deling van de commanditaire vennootschap bij toedeling aan een ander dan de inbrenger van de onroerende zaken. Alleen dan is er immers sprake van een definitieve verkrijging van de eigendom van onroerende zaken. De wetgever is (hierbij) uitgegaan van de tijdelijke duur van een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Ter zake van inbreng van onroerende zaken in een vennootschap die geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, wordt gewacht met heffing van overdrachtsbelasting tot ontbinding van die vennootschap. Voorzover bij verdeling van het vennootschappelijk vermogen een onroerende zaak wordt toebedeeld aan de inbrenger, geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting op grond van artikel 15 lid 1 letter f Wet BRV.

Vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal

Het begrip ‘vennootschap’ in de zin van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV dient te worden geïnterpreteerd als vennootschap in civielrechtelijke zin.³ De vennootschappen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal zijn de burgerlijke maatschap, de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap. Artikel 7A:1655 BW omschrijft de maatschap als: ‘eene overeenkomst, waarbij twee of meerdere personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstaande voordeel met elkander te delen’. Voor de totstandkoming van een vennootschap in de zin van artikel 7A:1655 BW is derhalve een overeenkomst vereist die gericht is op samenwerking tussen twee of meer personen met het doel om gemeenschappelijk vermogensrechtelijk voordeel te behalen, waarbij deze personen zich jegens elkaar verplichten om iets in gemeenschap te brengen. De verplichting tot samenwerking vloeit voort uit de aard van de vennootschapsovereenkomst. De samenwerking heeft tot doel om met behulp van wederzijdse bijdragen het gemeenschappe-

3. Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 3, p. 27.

Vennootschap & Onderneming

lijk voordeel na te streven. De samenwerking hoeft niet per definitie actief te zijn om een maatschap naar burgerlijk recht aanwezig te achten, aldus de Hoge Raad in zijn uitspraak van 19 februari 1969.⁴ Voornoemd arrest handelde over een aantal vennootschappen die ieder een eigen rol uitoefenden als bestuurder, administratiekantoor en toezichthouder bij samen opgezette beleggingsfondsen. De maatschap kwam volgens de Hoge Raad tot stand door het toetreden van participanten tot de beleggingsfondsen, de handelingen die daarmee gepaard gingen, en de acceptatie van de deelnemingsvoorwaarden door de participanten. Niet vereist voor het totstandkomen van een vennootschapsovereenkomst is dat de participanten zich rechtstreeks tot elkaar richten. Het doel gezamenlijk vermogensrechtelijk voordeel te behalen achtte de Hoge Raad echter niet aanwezig in het geval van een samenlevingsovereenkomst tussen twee personen ten titel van maatschap.⁵ Deze overeenkomst strekte er niet toe dat partijen in actieve samenwerking in het economische verkeer door middel van hun inbreng voordeel beogen te behalen. Er kon daarom geen sprake zijn van een maatschap in de zin van het Burgerlijk Wetboek en de inbrengvrijstelling was dus niet van toepassing. Het samenwerkingsvereiste brengt niet noodzakelijkerwijs met zich dat alle vennoten arbeid in moeten brengen. Het is commanditaire vennoten expliciet op grond van artikel 20 lid 2 Wetboek van Koophandel verboden daden van beheer te verrichten of in de zaken van de vennootschap werkzaam te zijn. Vervolgens komt de vraag aan de orde hoe actief een commanditaire vennoot onder bepaalde feitelijke omstandigheden dient te zijn om van 'samenwerking' te kunnen spreken zonder in strijd met het verbod van artikel 20 lid 2 Wetboek van Koophandel te handelen. Mohr stelt dat: 'de samenwerking der vennoten bestaat in essentie [daarin], dat zij tezamen, op grond van hun hoedanigheid van vennoot, het beleid bepalen, dat moet voeren tot het gemeenschappelijk doel'.⁶ Het lijkt dan ook goed mogelijk dat commanditaire vennoten ten aanzien van interne besluitvormingsprocessen, inclusief maar niet beperkt tot verhoudingen tussen de vennoten onderling, invloed uitoefenen en beleid bepalen.

Inbreng of koop?

Indien een vennootschap wordt geacht te zijn totstandgekomen, vereist de toepassing van de inbrengvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV voorts verkrijging van onroerende zaken ten titel van inbreng. Bij toepassing van de inbrengvrijstelling hoeft in beginsel geen splitsing te worden gemaakt tussen koop en inbreng, indien er ten titel van inbreng onroerende zaken worden ingebracht en de inbrenger tegenover zijn inbreng voor een gedeelte tevens wordt gecrediteerd. De Hoge Raad⁷ vernietigde een uit-

spraak van het Hof Amsterdam⁸ waarin het hof oordeelde dat er voor het geheel sprake was van verkoop in een geval waarin de inbreng slechts voor 2,7% in aandelen werd vergoed en de rest door creditering. De Hoge Raad oordeelde dat bij inbreng niet relevant is de verhouding van de creditering, noch het bedrag dat als gestort kapitaal wordt aangemerkt. Niettemin is de toepassing van de vrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV bij Wet van 14 december 2000⁹ beperkt naar aanleiding van toenemend oneigenlijk gebruik. Als oneigenlijk gebruik werden CV-structuren aangemerkt waarbij meer werd ingebracht dan ter voldoening van het bedrag van de overeengekomen deelneming van de inbrenger werd vereist en waarbij de inbrenger naast creditering op zijn kapitaalrekening een vordering op de vennootschap verkreeg voor het verschil tussen de waarde en het bedrag van zijn inbreng. Zolang niet tot verdeling van de gemeenschap wordt overgegaan, werd de heffing van overdrachtsbelasting op deze wijze uitgesteld. Oneigenlijk gebruik wordt door de gewijzigde wettekst bestreden door onder andere als voorwaarden te stellen dat de inbrengende vennoot zijn gehele onderneming inbrengt, dat de inbrenger voor de volle waarde van zijn inbreng deelneemt in het vermogen van de vennootschap, dat de onderneming voor een periode van drie jaar wordt voortgezet, dat de inbrenger daarbij betrokken blijft en dat de deelgerechtigdheid van de inbrenger in de vennootschap gedurende die periode niet mag worden gewijzigd.

In de meest recente procedures voor het Hof Amsterdam en de Hoge Raad waarop in deze bijdrage wordt ingegaan,¹⁰ was de vraag aan de orde of de overeenkomst die in casu tot stand was gekomen, een CV-overeenkomst was, en zo ja, of hetgeen ten titel van inbreng door de commanditaire vennootschap was verkregen, kwalificeert als een inbreng waarop de overdrachtsbelastingvrijstelling van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV van toepassing is.

Hof Amsterdam 24 januari 2002

X BV en Y BV hebben in een op 30 juni 1997 verleden akte verklaard te zijn overeengekomen dat zij, samen met een tiental andere vennootschappen, een commanditaire vennootschap (hierna: CV A) aangaan. X BV en Y BV treden daarbij op als beherende vennoten en de overige vennootschappen als commanditaire vennoten. Partijen hebben in een op dezelfde datum verleden akte verklaard dat zij een participatieovereenkomst hebben gesloten waarin is omschreven hetgeen zij met betrekking tot de inbreng in CV A zijn overeengekomen. In deze akte is vermeld dat onroerende zaken met een totale waarde van 183 miljoen gulden ten titel van inbreng worden geleverd aan CV A. X BV en Y BV worden voor 95% eigenaar van de ingebrachte onroerende zaken en iedere commanditaire vennoot blijft voor 5% eigenaar van

4. HR 19 februari 1969, BNB 1969, 81.

5. HR 8 juli 1985, BNB 1985, 239.

6. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Deventer: Gouda Quint 1998, p. 14.

7. HR 17 maart 1993, BNB 1993, 199.

8. Hof Amsterdam 14 april 1992, nr. 90/5570.

9. Stb. 2000, 551.

10. Zie noot 1 en 2.

Vennootschap & Onderneming

de onroerende zaken die hij heeft ingebracht in CV A. De commanditaire vennoten ontvangen gezamenlijk jaarlijks een rentevergoeding over hun kapitaalbreng. De beherende vennoten ontvangen gezamenlijk een vergoeding voor de door hen verrichte beheersdaden. Van de resterende winst wordt een bepaald percentage uitbetaald aan de commanditaire vennoten gezamenlijk, waarbij die winstuitkering in mindering komt op de reeds ontvangen rentevergoeding. De beherende vennoten zijn onherroepelijk gemachtigd om de onroerende zaken van CV A te beheren, te vervreemden en/of te bezwaren, ook voorzover het de 5%-participaties van de commanditaire vennoten in die onroerende zaken betreft.

De inspecteur is van mening dat de beherende vennoten ieder voor de helft van de waarde van de ingebrachte onroerende zaken overdrachtsbelasting zijn verschuldigd. Hij legt daarom een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op waarbij hij uitgaat van een heffingsgrondslag van 100% van de totale waarde van de ingebrachte onroerende zaken. De beherende vennoten vinden dat zij recht hebben op toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting van artikel 15 lid 1 letter e (oud) Wet BRV voor een verkrijging krachtens inbreng in een deelgerechtigdheid.

Het hof heeft het beroep van de beherende vennoten ongegrond verklaard, omdat het de inbrengvrijstelling niet van toepassing acht. Het hof oordeelt dat CV A niet kan worden aangemerkt als een vennootschap. Het hof overweegt dat het doel van de gesloten overeenkomst kennelijk bestond uit de overdracht van 95% van de onroerende zaken van de commandanten aan de beherende vennoten, zonder dat de commanditaire vennoten een belang kregen bij de door andere commanditaire vennoten ingebrachte onroerende zaken. Niet relevant is, aldus het hof, dat de onderhavige overeenkomst in de vorm van een vennootschapscontract is gesloten. Voorts baseert het hof zijn oordeel op het feit dat de commanditaire vennoten niet daadwerkelijk betrokken zouden zijn bij de activiteiten van CV A, nu de beherende vennoten onherroepelijk gemachtigd waren om de onroerende zaken van de commanditaire vennootschap te beheren, te vervreemden en/of te bezwaren. Volgens het hof strekte de CV-overeenkomst er niet toe partijen bij de overeenkomst in actieve samenwerking in het economische verkeer door middel van hun inbreng voordeel te doen behalen. Het hof achtte geen vennootschap aanwezig en kwam daardoor niet meer toe aan de vraag of de verkrijging van onroerende zaken door CV A is geschied krachtens *inbreng* in een vennootschap.

Hoge Raad 15 oktober 2004

De Hoge Raad overweegt in cassatie, uitgaande van de feiten zoals deze vast zijn komen te staan in de procedure voor het hof, dat het hof kennelijk en niet onbegrijpelijk de overeenkomst tot het aangaan van een commanditaire vennootschap heeft beoordeeld in samenhang met de inhoud van de akte waarin de bepalingen van de participatieovereenkomst zijn opgenomen en waarin de inbreng is geregeld.

Volgens de Hoge Raad ging het Hof Amsterdam in zijn oordeel voorbij aan het feit dat de commanditaire vennoten geen daden van beheer mogen verrichten of in zaken van de vennootschap werkzaam mogen zijn op grond van artikel 20 lid 2 Wetboek van Koophandel. Het oordeel van het hof wordt door de Hoge Raad wel juist geacht, indien vereist wordt dat de commanditaire vennoten in enige mate betrokken dienen te zijn bij de interne besluitvorming. De Hoge Raad vindt noch de omstandigheid dat de bemoeienis van de commanditaire vennoten met de exploitatie van de onroerende zaken te verwaarlozen is, noch de omstandigheid dat de commanditaire vennoten geen belang hebben bij de door andere vennoten ingebrachte onroerende zaken, voldoende voor het oordeel dat de commanditaire vennoten in het geheel niet zijn betrokken bij de interne besluitvorming. De Hoge Raad overweegt dat het hof het juiste criterium heeft gehanteerd om te kunnen concluderen tot het bestaan van een commanditaire vennootschap, door te beoordelen of ook de commanditaire vennoten in enige mate betrokken zijn bij de interne besluitvorming. Zonder nadere motivering is het oordeel van het hof onvoldoende gemotiveerd en derhalve niet begrijpelijk. De Hoge Raad verwijst de zaak naar het Hof Den Haag, dat op grond van de feiten dient te onderzoeken of sprake is van een vennootschap en indien die vraag bevestigend wordt beantwoord, of sprake is van een inbreng.

Conclusie

Indien het Hof Den Haag oordeelt dat CV A niet als een commanditaire vennootschap kan worden aangemerkt, is de opgelegde naheffingsaanslag overdrachtsbelasting voor de inbreng van onroerende zaken in CV A mijns inziens ten onrechte berekend naar een heffingsgrondslag van 100% van de waarde van de onroerende zaken. De overdragende commanditaire vennoten zijn immers goederenrechtelijk gerechtigd gebleven tot 5% van de door hen ingebrachte onroerende zaken.

Indien komt vast te staan dat de commanditaire vennoten reeds 'in zeer beperkte mate' betrokken zijn bij de interne besluitvorming en dus niet 'in het geheel niet', is er sprake van een commanditaire vennootschap en is op de inbreng van de onroerende zaken in de commanditaire vennootschap de vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing. Of en in hoeverre de in het verleden opgezette CV-structuren voldoen aan deze eis, is afhankelijk van de mate waarin commanditaire vennoten worden geacht betrokken te zijn bij de interne besluitvorming. Dit subjectieve criterium zal dienen te worden geïnterpreteerd aan de hand van feitelijke omstandigheden en de precieze bepalingen van hetgeen de beherende en commanditaire vennoten overeenkomen.

*Mr. M.A. Hoozemans
Allen & Overy*