

# VOORWOORD

De eerste drie drukken van deze brochure zijn van de hand van mr. Th.S. Ijsselmuiden. Sedert het verschijnen van de door mij geschreven vierde druk van deze brochure is met de invoering van de Wet IB 2001 een aantal wijzigingen aangebracht in de regelgeving met betrekking tot het instituut van de geruisloze omzetting (art. 3.65 Wet IB 2001; voorheen art. 18 Wet IB 1964).

Genoemd kunnen worden:

- de beperking van de reikwijdte van de faciliteit bij zogenoemde medegerechtigden;
- de afschaffing van de zogenoemde commerciële herwaardering;
- de afschaffing van het zogenoemde agioverbod.

Voornoemde wijzigingen hebben hun neerslag gevonden in de vijfde druk. De sinds de laatste druk (zesde) gewezen rechtspraak noopte tot een herziening van deze brochure. Daarbij wil ik M.C. Cornelisse danken voor zijn suggesties met betrekking tot enige formeelrechtelijke aspecten van de geruisloze omzetting.

Het manuscript van deze brochure is afgesloten per 1 juni 2018.

R.P.C. Cornelisse

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord** / V

## **Lijst van gebruikte afkortingen** / XI

### HOOFDSTUK 1

#### **Inleiding** / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Het kader voor het stellen van voorwaarden / 2
- 1.3 Strekking van art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001? / 3
- 1.4 Geen toetsingskader in sommige gevallen? / 3
- 1.5 Toetsingskader door de belastingrechter? / 3
- 1.6 Standaardvoorwaarden; recht? / 4

### HOOFDSTUK 2

#### **Wet en standaardvoorwaarden** / 5

- 2.1 Het begrip onderneming / 5
- 2.2 Dienen alle tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen te worden ingebracht? / 9
- 2.3 Inbreng in een NV of BV / 10
- 2.4 Voortzetting onderneming / 14
- 2.5 (Voor-)voorperiode / 16
- 2.6 Ondernemingsfaciliteiten in de (voor-)voorperiode / 23
- 2.7 Afwikkeling oudedagsreserve / 23
- 2.8 Aspecten van de aanmerkelijkbelangregeling bij een geruisloze omzetting / 24
  - 2.8.1 Afschaffing van de commerciële herwaardering / 24
  - 2.8.2 Uitgifte van verschillende soorten aandelen / 25
  - 2.8.3 Volstortingsplicht / 26
  - 2.8.4 Bepaling verkrijgingsprijs aandelen / 28
  - 2.8.5 Fictief aanmerkelijk belang / 29
  - 2.8.6 Verlies in de (voor-)voorperiode en een verplichting tot bijstorting / 30
  - 2.8.7 Omvang van de latente vennootschapsbelastingclaim / 30
- 2.9 Beperking creditering en fiscale boekwaarde creditering / 31
  - 2.9.1 Limitering van de creditering / 31

- 2.9.2 Bepaling fiscale boekwaarde creditering in het kader van resultaat uit overige werkzaamheden / 33
- 2.10 Vervreemdingsverbod / 34
  - 2.10.1 Strekking van het vervreemdingsverbod / 34
  - 2.10.2 Verbod gedurende een tijdvak dat eindigt drie jaar na de inbreng van de onderneming in de BV / 36
  - 2.10.3 Vervreemding van aandelen (algemeen) / 36
  - 2.10.4 Vervreemding van claims / 38
  - 2.10.5 Het verlenen van een koopoptie / 38
  - 2.10.6 Inkoop en het betaalbaar stellen van liquidatie-uitkeringen / 39
  - 2.10.7 Scheiding en deling (verdeling) van een gemeenschap, tenzij alle aandelen worden toebedeeld aan de belastingplichtige / 39
  - 2.10.8 Juridische fusie of splitsing van de BV waarin de inbreng heeft plaatsgevonden / 39
  - 2.10.9 Wijziging tenaamstelling van op naam gestelde aandelen en inbreng in het vermogen van een onderneming / 40

### HOOFDSTUK 3

#### **Overdrachtsbelasting en overige aspecten / 41**

- 3.1 Overdrachtsbelasting / 41
- 3.2 Investeringsfaciliteiten / 45
- 3.3 Bepaling van de winst bij de BV / 47
  - 3.3.1 Algemeen / 47
  - 3.3.2 Bosbouwvrijstelling / 48
  - 3.3.3 Forfaitaire winstbepaling zeescheepvaart / 48
  - 3.3.4 Toepassing deelnemingsvrijstelling / 49

### HOOFDSTUK 4

#### **Formaliteiten en rechtsbescherming / 53**

- 4.1 Inleiding / 53
- 4.2 Verzoek / 53
- 4.3 Behandeling van het verzoek / 56
- 4.4 Afwijzing van het verzoek: weigeringsgronden / 56
- 4.5 Rechtsbescherming / 58
- 4.6 Aanvaarding (standaard)voorwaarden door de BV / 61
- 4.7 Niet nakomen van de (standaard)voorwaarden: nieuw feit? / 62

### BIJLAGEN

#### BIJLAGE 1

#### **Geruisloze omzetting. Standaardvoorwaarden en toelichting / 65**

BIJLAGE 2

**Standaardvoorwaarden voor de geruisloze omzetting als bedoeld in artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 / 91**

BIJLAGE 3

**Extra voorwaarde: in buitenland woonachtige aandeelhouder / 95**

**Trefwoordenregister / 99**

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Inleiding

De geruisloze omzetting van art. 3.65 Wet IB 2001 geeft een belastingplichtige<sup>1</sup> het recht zijn onderneming (daaronder begrepen op de voet van art. 3.5, eerste lid, Wet IB 2001 het zelfstandig uitgeoefende beroep) geruisloos in te brengen in een door hem op te richten NV of BV.<sup>2</sup> Geruisloos houdt in dat bij de belastingplichtige geen afrekening in de sfeer van de inkomstenbelasting plaatsvindt over de in de onderneming begrepen stille reserves en niet-geactiveerde goodwill alsmede de fiscale reserves. Echter op grond van art. 3.65, tweede lid, Wet IB 2001 vindt wél afrekening plaats over de oudedagsreserve. Tevens vindt afrekening plaats over het bedrag van de positieve terugkeerreserve ex art. 3.54a Wet IB 2001; indien de terugkeerreserve negatief is, valt dit echter niet in de winst (zie art. 3.65, derde lid, Wet IB 2001).<sup>3</sup> De op voornoemde reserves en goodwill rustende fiscale claim wordt vervangen door een VPB-claim ten laste van de BV én door een aanmerkelijkbelangclaim rustende op de door de belastingplichtige gehouden aandelen in de BV. De daarbij te hanteren techniek bestaat hierin dat de fiscale boekwaarde van de onderneming wordt doorgeschoven naar de BV zodat voornoemde reserves en goodwill te zijner tijd bij de BV in de heffing van de vennootschapsbelasting worden betrokken én voor wat betreft de aanmerkelijkbelangclaim door – in tegenstelling tot de situatie onder de Wet IB 1964 – de verkrijgingsprijs van de aandelen, met inachtneming van bepaalde correcties, te stellen op de fiscale boekwaarde van de ingebrachte onderneming. Een en ander heeft tot gevolg dat de marginale IB-druk van maximaal 52% – maar maximaal 44,72% indien rekening wordt gehouden met de zogenoemde MKB-winstvrijstelling ex art. 3.79a Wet IB 2001 (2018: 14% van de winst) – op de goodwill en de reserves wordt vervangen door een gecombineerde nominale IB/VPB-druk van 43,75% (tarieven 2018 en geen rekening houdende met het tarieftrapje in de Wet VPB 1969). Tevens houdt de geruisloze omzetting in dat voor wat betreft de toepassing van fiscale investeringsfaciliteiten geen sprake is van een vervreemding van bedrijfsmiddelen. Voor de toepassing van de geruisloze omzetting op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 (hierna steeds aangeduid met: geruisloze omzetting) is vereist dat de belastingplichtige zowel voldoet aan de in

---

1 Tenzij uitdrukkelijk anders aangegeven, zal ik ervan uitgaan dat de belastingplichtige een binnenlands belastingplichtige is die volledig onderworpen is aan de heffing van inkomstenbelasting.

2 In de tekst hierna zal slechts nog van BV worden gesproken. Echter voor BV gelieve men steeds te lezen BV of NV.

3 Op dit derde lid zal nader worden ingegaan in onderdeel 2.8.4.

art. 3.65 Wet IB 2001 geformuleerde voorwaarden als aan de door de minister nader te stellen voorwaarden. Omwille van de kenbaarheid vooraf van de in het kader van art. 3.65 Wet IB 2001 nader te stellen voorwaarden, worden door het Ministerie van Financiën zogenoemde standaardvoorwaarden gepubliceerd. De voor de toepassing van de Wet IB 2001 thans geldende standaardvoorwaarden zijn neergelegd in het Besluit van 30 juni 2010, DGB 2010/3599M. De standaardvoorwaarden zijn opgenomen in bijlage 1 bij Besluit van 30 juni 2010, DGB2010/3599M. In Besluit van 30 juni 2010, DGB2010/3599M is tevens een toelichting op de zogenoemde standaardvoorwaarden opgenomen. Onder vigeur van de Wet IB 1964 werden in de praktijk zelden van de gepubliceerde standaardvoorwaarden afwijkende voorwaarden gesteld. Naar mag worden aangenomen, zal zulks onder de huidige wet niet anders zijn.

In het volgende hoofdstuk zullen de wettelijke voorwaarden alsmede de standaardvoorwaarden worden besproken. In hoofdstuk 3 zullen onder andere de gevolgen van een geruisloze omzetting voor de toepassing van andere belastingen worden besproken. Tevens zal ingegaan worden op de gevolgen van een geruisloze omzetting voor de fiscale investeringsfaciliteiten alsmede de fiscale winstbepaling bij de BV. In hoofdstuk 4 zullen de formaliteiten en de rechtsbescherming bij de geruisloze omzetting nader worden besproken.

Geconstateerd kan worden dat onder de Wet IB 1964 nauwelijks werd geprocedeerd over de vraag of de door of namens de minister<sup>4</sup> in een concreet geval gestelde (standaard)voorwaarden binnen het kader van art. 18, tweede lid, Wet IB 1964 (oud) bleven.<sup>5</sup> Desalniettemin blijft deze vraag ook voor de Wet IB 2001, in elk geval vanuit theoretisch oogpunt, van belang. Hieronder zal onder andere op de vraag ingegaan worden hoe de in art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001 opgenomen zinsnede “De in het eerste lid bedoelde voorwaarden strekken ter verzekering van de heffing en de invordering van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting die verschuldigd zouden zijn of zouden worden indien het eerste lid buiten toepassing zou blijven” moet worden geduid en welk toetsingskader door de belastingrechter wordt aangelegd bij de beantwoording van de vraag of een gestelde voorwaarde verbindend is. Bij de behandeling in de navolgende hoofdstukken van de verschillende standaardvoorwaarden zal, waar nodig, nog kort worden ingegaan op de vraag of de desbetreffende standaardvoorwaarde wel of niet verbindend is.

## 1.2 Het kader voor het stellen van voorwaarden

Met betrekking tot het door art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001 aangegeven kader voor het stellen van voorwaarden en de wijze van invulling hiervan door de Staatssecretaris van Financiën (hierna steeds aangeduid met: staatssecretaris) wil ik een viertal vragen behandelen:

- Op welke strekking ziet art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001?
- Dienen de gestelde voorwaarden met betrekking tot bijvoorbeeld de grootte van het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal, de verkrijgingsprijs van de

<sup>4</sup> Als gevolg van de interne taakverdeling tussen de Minister en de Staatssecretaris van Financiën worden de voorwaarden door de Staatssecretaris van Financiën gesteld.

<sup>5</sup> Zie voor een enkel voorbeeld: Hof ‘s-Gravenhage 11 december 2001, *FED* 2002/189.

aandelen, de ingebrachte deelnemingen en de vervreemding van aandelen in de BV ook te voldoen aan die strekking?

- Wat is het toetsingskader van de belastingrechter bij de beantwoording van de vraag of een bepaalde voorwaarde al dan niet verbindend is?
- Vormen de standaardvoorwaarden zoals gepubliceerd in bijlage 1 bij Besluit van 30 juni 2010, DGB 2010/3599M recht in de zin van art. 79 RO zodat die standaardvoorwaarden ten volle door de Hoge Raad kunnen worden getoetst?

### 1.3 Strekking van art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001?

Anders dan in de derde druk van deze brochure als standpunt is ingenomen, ben ik van mening dat art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001 slechts tot doel heeft de fiscale claims met betrekking tot de (stille en fiscale) reserves en niet-geactiveerde goodwill alsmede de investeringsaftrek te handhaven. De door de staatssecretaris te stellen voorwaarden dienen dus in beginsel te voldoen aan deze strekking. De tekst van art. 3.65, vijfde lid, Wet IB 2001 wijst naar mijn mening duidelijk in deze richting. Een andersluidende interpretatie in afwijking van de tekst wordt door de wetsgeschiedenis niet geïndiceerd.<sup>6</sup>

### 1.4 Geen toetsingskader in sommige gevallen?

Terwijl onder de oude Wet IB 1964 het standpunt nog kon worden verdedigd dat de te stellen voorwaarden met betrekking tot de grootte van het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal, de ingebrachte deelnemingen en de vervreemding van aandelen in de BV ook aan de hiervoor omschreven strekking dienden te voldoen, staat als gevolg van een gewijzigde redactie vast dat voor een geruisloze omzetting onder vigeur van de Wet IB 2001 de voorwaarden met betrekking tot:

- de grootte van het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal;
- de verkrijgingsprijs van de aandelen in de BV alsmede de boekwaarde van de in het kader van de omzetting verkregen schuldvordering op de BV;
- de berekening van de verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting;
- de ingebrachte vermogensbestanddelen die bij de BV tot een deelneming gaan behoren;
- de vervreemding van de aandelen in de BV;

per definitie voldoen aan de hiervoor omschreven strekking.

### 1.5 Toetsingskader door de belastingrechter?

Dit betekent echter geenszins dat de staatssecretaris volledig naar eigen inzicht een voorwaarde kan stellen. Uit HR 21 maart 2001, *BNB 2001/329, FED 2001/343*, kan worden afgeleid dat de bestuursrechter in belastingzaken de toelaatbaarheid van de voorwaarden kan toetsen aan de desbetreffende wettelijke regeling (in casu art. 3.65 Wet IB 2001), dan wel een andere wettelijke regeling (in welk verband

<sup>6</sup> Zie in dit verband de beschouwing van A.C. Rijkers, *Geruisloze omzetting in een NV of BV* (FM nr. 51), p. 193-196, Deventer: Kluwer 1989.

door de Hoge Raad genoemd zijn het in de Awb opgenomen verbod tot détournement de pouvoir en de verplichting tot evenredige belangenafweging) dan wel aan een ongeschreven rechtsregel of algemeen rechtsbeginsel (bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel).<sup>7</sup>

### 1.6      **Standaardvoorwaarden; recht?**

Nadat de Hoge Raad in HR 13 juni 2003 (*BNB* 2003/295) voor wat betreft de in het kader van art. 15 Wet VPB 1969 (oud) vastgestelde standaardvoorwaarden was omgegaan en besliste, zulks in afwijking van HR 8 juli 1997, *BNB* 1997/385, *FED* 1997/605, dat aldus vastgestelde standaardvoorwaarden recht vormen in de zin van art. 79 RO, heeft de Hoge Raad dat in gelijke zin beslist voor de toepassing van art. 18 Wet IB 1964 (oud). Onder de Wet IB 2001 geldt dit arrest (HR 12 september 2003, *BNB* 2004/69, *FED* 2004/2) onverkort.

---

7      Zie voor de inhoud van het toetsingskader ook HR 17 december 2010, 09/01580, *BNB* 2011/60, *FED* 2011/16 (in het bijzonder r.o. 3.3.1.) Naar mijn mening zijn de toetsingscriteria – ondanks de andere bewoordingen die door de Hoge Raad in *BNB* 2001/329 en *BNB* 2011/60 zijn gebruikt – niet wezenlijk anders.



## HOOFDSTUK 2

# Wet en standaardvoorwaarden

### 2.1 Het begrip onderneming

Rondom de duiding van het begrip onderneming in art. 3.65 Wet IB 2001 speelt een aantal problemen. Ten eerste de vraag of art. 3.65 Wet IB 2001 ziet op een objectief dan wel een subjectief ondernemingsbegrip. Ten tweede of bijvoorbeeld ook een commanditaire deelname in een besloten commanditaire vennootschap, een verhuurde onderneming dan wel een winstrecht, dat is bedongen ter zake van de overdracht van een onderneming, op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 geruisloos kan worden ingebracht. In het verlengde hiervan rijst de vraag of alle tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva dienen te worden ingebracht.

Indien het begrip onderneming in art. 3.65 Wet IB 2001 in objectieve zin moet worden opgevat, en bijgevolg bijvoorbeeld zou zien op de personenvennootschap als zodanig, zou dit tot gevolg hebben dat met betrekking tot een personenvennootschap voor de toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001 vereist is dat alle vennoten geruisloos inbrengen in één en dezelfde BV. Indien een van de vennoten niet wenst in te brengen dan wel geruisvol wenst over te dragen, zou geen van de andere vennoten recht hebben op een uit de Wet IB 2001 voortvloeiende toepassing van art. 3.65. Bij een duiding in subjectieve zin vormt het aandeel in een personenvennootschap een onderneming, zodat iedere vennoot zelfstandig kan besluiten zijn onderneming wel of niet op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 in te brengen.

**Begrip onderne-  
ming**

In de derde druk van deze brochure is verdedigd dat het voormalige art. 18 Wet IB 1964 zag op een subjectief ondernemingsbegrip. Pas bij HR 27 januari 1988, (BNB 1988/218 is de Hoge Raad geroepen uitsluitsel te geven over deze rechtsvraag. De door de Hoge Raad gebruikte overwegingen zijn belangrijk genoeg om hier aangehaald te worden:

**Subjectief  
ondernemings-  
begrip**

*“In het algemeen beschouwt de Wet het aandeel van ieder der vennoten in een vennootschap welker kapitaal niet in aandelen is verdeeld, als een afzonderlijke onderneming. Daar artikel 18 spreekt van de omzetting van een onderneming, staan de bewoordingen van de Wet aan het standpunt van belanghebbende niet in de weg. Het artikel stelt voor toepasselijkheid van de erin vervatte regeling het vereiste dat de oprichters van de naamloze of besloten vennootschap in het aandelenkapitaal geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming. Dit vereiste strekt kennelijk ertoe te verhinderen dat door de inbreng onder de werking van artikel 18 de gerechtigdheid tot de uit de fiscale waardering van het ondernemingsvermogen voortvloeiende stille reserves zonder heffing van inkomstenbelasting middellijk aan een ander zou worden overgedragen. Gelet op deze*

*strekking valt niet in te zien dat het vereiste in de weg zou staan aan de toepassing van art. 18 terzake van de inbreng van een onderneming bestaande in de deelgerechtigdheid in een vennootschappelijk vermogen."*

**Meerdere  
objectieve  
ondernemingen,  
Zelfstandig  
gedeelte van een  
onderneming**

Met dit arrest stond vast dat het bij de toepassing van art. 18 Wet IB 1964 ging om een onderneming in subjectieve zin. Dit arrest behoudt zijn geldingskracht voor de toepassing van de Wet IB 2001. In het verlengde hiervan rijst de vraag of het gelet op dit arrest mogelijk is dat alle vennoten hun aandeel in de maatschap inbrengen in één BV. Daarbij is nog denkbaar dat een deel van de firmanten geruisloos wenst in te brengen en een ander deel geruisvol wenst over te dragen. De staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat nu art. 3.65 Wet IB 2001 ziet op de omzetting van een onderneming (in subjectieve zin) van de ene rechtsvorm in een andere rechtsvorm inbreng in dezelfde BV in zo'n geval op basis van art. 3.65 Wet IB 2001 niet mogelijk is. Echter hij staat in zo'n situatie een geruisloze omzetting wel toe (onderdeel 2.2.2.c.2. Besluit van 30 juni 2010, DGB 2010/3599M). Terecht wordt aldaar opgemerkt dat in zo'n geval niet alle firmanten geruisvol hoeven in te brengen, mits bij de inbreng op zakelijke basis wordt gehandeld. Tevens staat de staatssecretaris toe dat één ondernemer met meerdere objectieve ondernemingen die ondernemingen gelijktijdig in een en dezelfde op te richten BV inbrengt (mits de activiteiten van die ondernemingen in dezelfde lijn liggen; onderdeel 2.2.2.c.1. Besluit van 30 juni 2010, DGB 2010/3599M). De tekst van art. 3.65 Wet IB 2001 staat een geruisloze inbreng van een subjectieve onderneming in twee of meer BV's naar mijn mening wel in de weg. Rijkers<sup>1</sup> bepleit de toepassing van een geruisloze omzetting op een zelfstandig gedeelte van een onderneming doch naar huidig recht is zulks niet mogelijk.

**Medegerechtigdheid**

Met de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 is de faciliteit van de geruisloze omzetting in zoverre beperkt dat bij een medegerechtigdheid in de zin van art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 (bijvoorbeeld de commanditaire deelname in een besloten commanditaire vennootschap die in materiële zin een onderneming drijft) de faciliteit slechts toepassing kan vinden indien die medegerechtigdheid de rechtstreekse voortzetting vormt van de (mede)gerechtigdheid van de belastingplichtige als ondernemer. Dit is uitdrukkelijk neergelegd in art. 3.65, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001. Dit heeft tot gevolg dat de commandite die nimmer een ondernemer ex art. 3.4 Wet IB 2001 is geweest – dit in tegenstelling tot hetgeen rechtens was onder de Wet IB 1964 – geen gebruik kan maken van art. 3.65 Wet IB 2001. In de parlementaire stukken wordt deze beperking van de toepassing van de faciliteit van de geruisloze omzetting niet nader toegelicht.<sup>2</sup> De wijze van redactie van deze beperking roept de vraag op of, indien met betrekking tot een commanditaire deelname art. 3.62 Wet IB 2001 (geruisloze doorschuiving bij staking door overlijden) toepassing heeft gevonden en ten aanzien van de rechtsvoorganger wordt voldaan aan de voorwaarde dat de medegerechtigdheid

1 Rijkers, t.a.p. 108-116.

2 Zie voor kritiek op deze ongemotiveerde wijziging en een pleidooi voor handhaving van de situatie zoals deze gold onder de Wet IB 1964; A.C. Rijkers, 'De geruisloze omzetting van art. 3.65 Wet IB 2001', *TFO* april 2002, p. 24.

de rechtstreekse voorzetting is van een (mede)gerechtigdheid als ondernemer, bij de rechtsopvolger de faciliteit van de geruisloze omzetting toepassing kan vinden. Immers bij de rechtsopvolger wordt niet voldaan aan de voorwaarde van rechtstreekse voortzetting van de medegerechtigdheid als ondernemer. Weliswaar bepaalt art. 3.62, tweede lid, Wet IB 2001 dat die rechtsopvolger geacht wordt in de plaats te zijn getreden van zijn rechtsvoorganger doch deze fictie geldt – naar haar bewoordingen – slechts voor het bepalen van de winst en strekt zich niet mede uit tot de hoedanigheid van ex-ondernemer van de rechtsvoorganger. A fortiori geldt zulks indien de medegerechtigdheid als gevolg van het overlijden van de ondernemer is ontstaan.<sup>3</sup>

Daarnaast geldt dat een vordering die onder de reikwijdte valt van art. 3.3, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 niet op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 geruisloos kan worden ingebracht in een BV.

Inzake de vraag of ook een verhuurde onderneming geruisloos kan worden ingebracht, zal het daarop te geven antwoord afhangen van de omstandigheid of ten tijde van het overgangstijdstip de samenhang van de voor de onderneming zo wezenlijke bedrijfsmiddelen zodanig in stand is gebleven dat slechts een verandering in de vorm van bedrijfsuitoefening is opgetreden én dat de verhuurder nog belang heeft bij de oude (zelfgevormde) goodwill. Die onderneming zal zijn gestaakt zodra die oude (zelfgevormde) goodwill is verdwenen en is vervangen door goodwill die door de huurder is gekweekt. Naar mijn mening is de vraag of een verhuurde onderneming – onder de hiervoor weergegeven randvoorwaarden – onder de faciliteit kan worden gebracht niet ten principale beslist in HR 20 februari 2004, *BNB 2004/198*, *FED 2004/133*. Wordt aan de hiervoor beschreven voorwaarden voldaan dan kan naar mijn mening art. 3.65 Wet IB 2001 toepassing vinden.<sup>4</sup> Zie Hof Arnhem 22 oktober 2008, *V-N 2011/8.9*, voor een geval waarin op een verhuurde onderneming de faciliteit van art. 3.65 Wet IB 2001 toepassing heeft kunnen vinden. In onderdeel 2.4 van het oude Besluit van 11 augustus 2004, *CPP2004/664M* nam de staatssecretaris evenwel het standpunt in dat de omzetting van een verhuurde onderneming op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 niet mogelijk is.<sup>5</sup>

In onderdeel 2.2.2.a. Besluit van 30 juni 2010, *DGB 2010/3599M* acht hij de geruisloze omzetting van een verhuurde onderneming in beginsel wel mogelijk mits ten aanzien van de BV nog sprake is van een voor rekening van die vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001.

Met betrekking tot de situatie dat een door een ondernemer gedreven onderneming door hem is overgedragen tegen een winstrecht rijst de vraag of ter zake van de inbreng van dit winstrecht de faciliteit van de geruisloze omzetting toegepast kan worden. In de vierde druk is betoogd dat aangezien in HR 18 april 1990,

### Verhuurde onderneming

### Winstrecht

3 Vergelijk in dit verband de parlementaire toelichting op het tweede lid van het nadien vervallen art. 3.2.1.1a van het wetsvoorstel Wet IB 2001; MvT, *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p. 96-97. Uit deze parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat met betrekking tot een medegerechtigdheid dat krachtens erfrecht is ontstaan geen sprake is van de 'rechtstreekse voortzetting van zijn gerechtigdheid of medegerechtigdheid als ondernemer'.

4 Vergelijk ook P.H.J. Essers, 'Een kwart eeuw geruisloze omzetting in een NV of BV', in: *Rijkersbundel*, Deventer: Kluwer 2013, p. 103.

5 In gelijke zin Rijkers voor de toepassing van art. 18 Wet IB 1964, t.a.p. 99-100.

*BNB 1990/236, FED 1990/450*, beslist is dat ten aanzien van een winstrechtgenieter – die niet gerechtigd is tot de stille reserves van de onderneming bij beëindiging van het winstrecht – slechts sprake is van nagekomen bedrijfsbaten en dat door de winstrechtgenieter voor zijn rekening geen onderneming meer wordt gedreven, mede gelet op HR 27 januari 1988, *BNB 1988/218*, en de in art. 18 Wet IB 1964 gebruikte bewoordingen ‘gedreven onderneming’, de faciliteit van de geruisloze omzetting van art. 18 Wet IB 1964 niet aangewend kan worden met betrekking tot vooromschreven winstrecht. Aangezien echter zo’n winstrecht als een medegerechtigdheid in de zin van art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 kan worden aangemerkt en in casu de rechtstreekse voortzetting vormt van een gerechtigdheid als ondernemer zal onder de Wet IB 2001 de faciliteit van geruisloze omzetting wél toepassing kunnen vinden. In zoverre heeft er een uitbreiding plaatsgevonden van de faciliteit van de geruisloze omzetting.

**Huurverkoop** Ook met betrekking tot het geval van de huurverkoop van een onderneming waarbij sprake is van een gereede kans dat ten gevolge van het uit de huurovereenkomst voortvloeiende eigendomsvoorbehoud de ondernemingsuitoefening in de toekomst weer voor rekening van de huurverkoper zal geschieden, zou betoogd kunnen worden dat waar art. 18 Wet IB 1964 niet de mogelijkheid van een geruisloze omzetting bood art. 3.65 Wet IB 2001 zulks wél zou kunnen bieden. Uit de parlementaire geschiedenis<sup>6</sup> van de Wet IB 2001 kan namelijk worden afgeleid dat indien zowel wordt voldaan aan het zogenoemde gereede kanscriterium als aan het in art. 3.4 Wet IB 2001 opgenomen criterium van rechtstreekse verbondenheid voor verbintenissen betreffende die onderneming alsdan sprake is van een onderneming ex art. 3.4 Wet IB 2001 zodat art. 3.65 Wet IB 2001 toepassing zou kunnen vinden. Betwijfeld kan echter worden of de wetgever bij het doen van deze uitlating het fiscale vizier wel voldoende scherp had ingesteld. Immers het zogenoemde gereede kanscriterium impliceert dat goed koopmansgebruik toestaat pas winst tot uitdrukking te brengen indien en voor zover de huurkooptermijnen de boekwaarde van de onderneming gaan overschrijden (HR 11 maart 1981, *BNB 1981/143*). Gelet op de door de Hoge Raad gebruikte bewoordingen ‘in de toekomst weer voor rekening van de huurverkoper zal geschieden’ moet veeleer aangenomen worden dat hier sprake is van nagekomen bedrijfsbaten en niet van het voor rekening van de huurverkoper drijven van een onderneming zodat om die reden reeds niet toegekomen wordt aan ondernemerschap in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001. In dat geval resteert nog de vraag of sprake kan zijn van een medegerechtigdheid in de zin van art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Aangezien de huurkooptermijnen niet winstafhankelijk zijn, kan naar mijn mening niet gesproken worden van een medegerechtigdheid in de zin van art. 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. De conclusie luidt dan ook dat bij de huurverkoper de faciliteit van de geruisloze omzetting geen toepassing kan vinden.

In gelijke zin kan worden geoordeeld voor andere situaties waarbij ter zake van de overgedragen onderneming een eigendomsvoorbehoud is gemaakt en voor het geval waarbij de onderneming is overgedragen tegen een lijfrente waarbij aan het

<sup>6</sup> Nota naar aanleiding van het nader verslag, *Kamerstukken II 1999/00, 26 727*, nr. 17, p. 63.

criterium van de 'gerede kans' is voldaan (HR 1 juli 1981, *BNB* 1981/245). Het spreekt voor zich dat na ontbinding van de huurkoopovereenkomst wel een inbreng op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 kan plaatsvinden.

Bij een geruisloze overgang c.q. overdracht op de voet van art. 3.59 Wet IB 2001 (doorschuiving bij staking door ontbinding van een huwelijksgemeenschap), art. 3.62 Wet IB 2001 (doorschuiving bij staking door overlijden), art. 3.99 Wet IB 2001 (uitgroeien van een werkzaamheid tot een onderneming) dan wel art. 3.63 Wet IB 2001 (doorschuiving naar medeondernemers of werknemers) onmiddellijk gevolgd door een inbreng van de doorgeschoven onderneming in een BV kan worden betwijfeld of art. 3.65 Wet IB 2001 toepassing kan vinden. Immers, in zo'n geval is de ingebrachte onderneming nimmer voor rekening en risico van de inbrenger gedreven. De staatssecretaris heeft er echter geen bezwaar tegen dat in zo'n geval art. 3.65 Wet IB 2001 toepassing vindt (onderdeel 2.3 Besluit van 30 juni 2010, *DGB* 2010/3599M). Op deze plaats zij nog opgemerkt dat in het kader van art. 3.64 Wet IB 2001 (doorschuiving naar andere onderneming bij staking) geen wettelijke voorziening is getroffen in de vorm van een vermindering van de aan de belastingplichtige opgelegde conserverende aanslag indien in het kader van de inmiddels op de voet van art. 3.65 Wet IB 2001 omgezette (nieuwe) onderneming herinvesteringen zijn gepleegd. Weliswaar zal in de praktijk pas tot geruisloze omzetting worden overgegaan nadat de herinvesteringen hebben plaatsgevonden en de conserverende aanslag als gevolg hiervan is verminderd doch zulks neemt niet weg dat naar mijn mening zo'n voorziening wel op zijn plaats zou zijn.

## 2.2 Dienen alle tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen te worden ingebracht?

De van oudsher door de staatssecretaris gehuldigde opvatting dat voor de toepassing van de faciliteit vereist is dat alle, ten tijde van het overgangstijdstip, tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen, inclusief die vermogensbestanddelen die behoren tot het zogenoemde buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen, dienen te worden ingebracht en bijgevolg tijdens de voorperiode niet zouden mogen worden vervreemd, is met de arresten HR 12 december 2003, *BNB* 2004/116, *FED* 2004/44 en HR 12 december 2003, *BNB* 2004/117, *FED* 2004/47 ten grave gebracht. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat van omzetting van een onderneming ook sprake is indien tegelijkertijd met de wijziging van de rechtsvorm ook wijzigingen in de aard of de omvang van de onderneming(sactiviteiten) worden aangebracht mits met inachtneming van die wijzigingen nog steeds sprake is van een voor rekening van de BV gedreven onderneming (als bedoeld in art. 3.4 Wet IB 2001) dan wel een medegerechtigdheid ex art. 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 mits die medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting vormt van een (mede)gerechtigdheid als ondernemer.<sup>7</sup> Als uitvloeisel van deze rechtspraak heeft de staatssecretaris in het Besluit van 31 december 2004, *V-N* 2006/6.10 goedgekeurd dat vermogensbestanddelen, in

**Buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen**

**Wijzigingen in de aard of de omvang van de onderneming(sactiviteiten)**

<sup>7</sup> Aldus in gelijke zin P.H.J. Essers in zijn noot bij HR 3 februari 2006, *BNB* 2006/274.

het kader van de geruisloze omzetting, aan het ondernemingsvermogen mogen worden onttrokken. Deze goedkeuring strekt zich uit zowel tot vermogensbestanddelen die tot het keuzevermogen (zouden) behoren als tot het verplichte ondernemingsvermogen behoren.<sup>8</sup> Terzijde merk ik nog op dat mijns inziens – anders dan de staatssecretaris stelt – voor de toepassing van de faciliteit geen beletsel vormt dat een zelfstandig deel van de onderneming wordt onttrokken. De hiervoor genoemde rechtspraak duidt immers niet op deze door de staatssecretaris bepleite beperking. Op de vraag of op de winst ten gevolge van vooromschreven onttrekkingen nog stakingsfaciliteiten toepassing kunnen vinden, zal ingegaan worden bij het onderdeel (voor-)voorperiode.

### Economische eigendom

Ten slotte dient in dit kader nog een aspect te worden besproken. De vraag namelijk of in voorkomende gevallen kan worden volstaan met de inbreng van de economische eigendom van tot het ondernemingsvermogen behorende vermogensbestanddelen en bijgevolg de juridische eigendom bij de inbrenger achter kan worden gelaten. In HR 3 november 1999, *BNB* 2002/135, is beslist dat volstaan kan worden met de inbreng van de economische eigendom mits deze economische eigendom het recht inhoudt de desbetreffende zaken naar eigen inzicht te gebruiken.<sup>9</sup>

### 2.3 Inbreng in een NV of BV

In dit verband verdienen drie punten nadere aandacht. Ten eerste of voor de toepassing van een geruisloze omzetting steeds vereist is dat de inbreng plaatsvindt in een nieuw opgerichte BV. Ten tweede of vereist is dat de feitelijke leiding van de BV in Nederland is gevestigd. Ten derde of ook een naar buitenlands recht opgerichte kapitaalvennootschap kan kwalificeren voor de toepassing van art. 3.65 Wet IB 2001.

Inzake de eerste vraag kan voor wat betreft de wettelijke norm gewezen worden op het al eerdergenoemde arrest, dat zijn geldingskracht behoudt voor de thans geldende regelgeving. In dat arrest (HR 27 januari 1988, *BNB* 1988/218) overwoog de Hoge Raad:

*“Het primaire middel berust op de opvatting dat het bepaalde in artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet) ook toepassing kan vinden in geval van inbreng in een bestaande, niet met het oog op de omzetting van de onderneming opgerichte naamloze of besloten vennootschap.*

*Deze opvatting kan echter niet als juist worden aanvaard. Zij strookt niet met de bewoordingen van het artikel, hetwelk in het eerste lid spreekt van ‘oprichters van de vennootschap’ en in het tweede lid van de ‘opgerichte vennootschap’, terwijl zij geen steun vindt in de ontstaansgeschiedenis van het artikel. Het primaire middel is dus niet gegrond.”*

<sup>8</sup> Deze goedkeuring is thans opgenomen in onderdeel 4.1.1. Besluit van 30 juni 2010, DGB 2010/3599M.

<sup>9</sup> Opgemerkt zij dat de staatssecretaris in zijn brief van 20 juni 2001, V-N 2001/36.6, naar aanleiding van een vraag van het Tweede Kamerlid Reitsma het standpunt heeft ingenomen dat de juridische eigenaar in zo'n situatie niets ter beschikking stelt aan de BV zodat de zogenoemde tbs-regeling geen toepassing vindt. De juridische eigendom maakt in zijn visie onderdeel uit van de rendementsgrondslag van box III.