

# Fundamentele vereenvoudiging personenvennootschapsrecht in overdrachtsbelasting

WFR 2023/25

**De toekenning van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen in het Voorontwerp Modernisering Personenvennootschappen leidt in de kern tot een fundamentele vereenvoudiging van het personenvennootschapsrecht en meer rechtsvormneutraliteit voor de overdrachtsbelasting. Dat neemt niet weg dat verbeteringen en verduidelijkingen van de voorgestelde wetgeving wenselijk zijn.**

## 1. Inleiding

Het voorontwerp Wet Modernisering Personenvennootschappen van 10 oktober 2022 kent aan openbare personenvennootschappen rechtspersoonlijkheid toe. Daardoor gaat het vennootschapsvermogen toebehoren aan de personenvennootschap en vormt het niet meer een goedereengemeenschap van de vennoten gezamenlijk. Belangrijk voordeel daarvan is dat bij wisseling van vennoten geen aandeel meer hoeft te worden geleverd in de afzonderlijke goederen die tot het vennootschapsvermogen behoren. Het vennootschapsvermogen blijft toebehoren aan de rechtspersoon zelf. De continuïteit van de rechtspersoon met zijn vermogen geldt ook indien de personenvennootschap zich omzet in een andere rechtspersoon.

Deze privaatrechtelijke wijziging leidt voor de overdrachtsbelasting in de kern tot een fundamentele vereenvoudiging van het personenvennootschapsrecht en meer rechtsvormneutraliteit tussen vennootschappen en is daarom (ook zo gezien) prijzenswaardig. Dat neemt niet weg dat de voorgestelde fiscale wetgeving in de overdrachtsbelasting nog verduidelijking en verbetering behoeft. In deze bijdrage analyseer ik de fiscale aspecten van de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid<sup>2</sup> voor de overdrachtsbelasting en doe ik enige aanbevelingen aan de wetgever.

1 Thil van Kempen is universitair docent aan het Fiscaal Instituut Tilburg van Tilburg University en rechter-plaatsvervanger in de Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Voor deze publicatie heeft zij – met toestemming van de redactie – mede gebruikgemaakt van enkele tekstgedeelten die zij heeft geschreven in M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, *Personenvennootschappen*, FM nr. 179, Wolters Kluwer Deventer 2023. Over dit onderwerp verschijnt ook een bijdrage van haar hand in het *Tijdschrift Ondernemingsrecht* 2023/2-3.

2 Het vennootschapsvermogen van een stille maatschap, naar komend recht, stille vennootschap genoemd, blijft een goedereengemeenschap van de vennoten vormen waardoor er voor deze rechtsvorm geen wijzigingen optreden in de overdrachtsbelasting.

## 2. Privaatrechtelijke aspecten

De openbare personenvennootschap wordt in Voorontwerp Titel 7.13 BW gedefinieerd als de personenvennootschap die ‘op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam aan het rechtsverkeer deelneemt’.<sup>3</sup> Bestaande openbare maatschappen en VOF’s gaan in deze rechtsfiguur op. De openbare personenvennootschap kan ook een CV zijn.<sup>4</sup> Een openbare personenvennootschap bezit rechtspersoonlijkheid vanaf haar ontstaan. De openbare personenvennootschap moet worden ingeschreven in het handelsregister, maar haar ontstaan is daarvan niet afhankelijk. Ook het optreden als zodanig in het rechtsverkeer kan ertoe leiden dat een personenvennootschap openbaar wordt en rechtspersoonlijkheid verkrijgt.

Het bezit van rechtspersoonlijkheid doet niet af aan de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vennoten. Een openbare personenvennootschap die (nog) niet is ingeschreven in het handelsregister is beperkt rechtsbevoegd. Zij kan volgens art. 7:810 lid 4 BW (nieuw) bijvoorbeeld geen registergoederen verkrijgen. Uit de memorie van toelichting leid ik af dat hiermee wordt bedoeld dat de nog niet ingeschreven openbare personenvennootschap geen juridische eigendom van registergoederen kan verkrijgen, maar wel economische eigendom als bedoeld in de overdrachtsbelasting.<sup>5</sup> Ook de toelichting op de voorgestelde fiscale wetgeving veronderstelt dat.<sup>6</sup>

## 3. Fundamentele vereenvoudiging en meer rechtsvormneutraliteit

De toekenning van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen leidt in de kern tot een fundamentele vereenvoudiging van het personenvennootschapsrecht voor de overdrachtsbelasting. De toetreding, uittreding en opvolging van vennoten en de wijziging van de winstverdeling tussen de vennoten leidt niet meer tot een directe verkrijging van een gedeelte van het vastgoed dat tot het vennootschapsvermogen behoort. Het vennootschapsvermogen blijft in deze situaties toebehoren aan de openbare personenvennootschap. Wel kan in deze gevallen sprake zijn van

3 Art. 7:800 lid 2 BW (nieuw).

4 Zie voor de CV en overige privaatrechtelijke aspecten M.L.M. van Kempen & A.J.A. Stevens, Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?, WFR 2023/11, onderdeel 2. Bepalingen over fusies en splitsingen van openbare personenvennootschappen zullen nog in het Voorontwerp worden opgenomen. Zie MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 110-119.

5 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 68 en 71-72.

6 MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Onderdeel 2.2, p. 7-8 en artikel VI, onderdeel C, p. 27-29.

een indirecte verkrijging van vastgoed als bedoeld in art. 4 Wet BRV ingeval de personenvennootschap kwalificeert als een onroerendezaakrechtspersoon. Er ontstaat zo meer rechtsvormneutraliteit voor de overdrachtsbelasting tussen personenvennootschappen en kapitaalvennootschappen.

Een belangrijke vereenvoudiging voor de overdrachtsbelasting is verder dat een openbare personenvennootschap met behoud van rechtspersoonlijkheid haar rechtsvorm kan wijzigen in een BV, NV, vereniging, stichting, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij of andersom. In dat geval blijft de rechtspersoon eigenaar van het vennootschapsvermogen, zodat zich geen verkrijging voordoet.

In de overdrachtsbelasting worden diverse wijzigingen voorgesteld, die hierna aan de orde komen. De wijzigingen hebben ten doel de heffing van overdrachtsbelasting te beperken voor verkrijgingsmomenten die uit de invoering van Titel 7.13 BW voortvloeien. Ook beoogt de wetgever te voorkomen dat de heffing van overdrachtsbelasting een belemmering vormt voor de omzetting van een onderneming in een gewijzigde rechtsvorm.<sup>7</sup>

## 4. Verrijking door inwerkingtreding Titel 7.13 BW

### 4.1 Overgang onder algemene titel op de personenvennootschap

Voorontwerp Invoeringswet Titel 7.13 BW regelt dat openbare maatschappen, VOF's en CV's vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van Titel 7.13 BW<sup>8</sup> een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid worden. Het vennootschapsvermogen gaat op dat moment ingevolge art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw) rechtstreeks onder algemene titel over op de personenvennootschap.<sup>9</sup> De voorgestelde wettekst formuleert het bereik van deze bepaling als volgt:

“Goederen die op dat tijdstip aan de VOF, CV of maatschap zouden toebehoren, indien bij verkrijging van het goed deze rechtsvormen reeds rechtspersoonlijkheid hadden gehad, gaan bij het in werking treden van Titel 7.13 onder algemene titel rechtstreeks op haar over.”

Hieronder valt bijvoorbeeld de economische eigendom of de juridische eigendom van vastgoed dat door een of meer vennoten is ingebracht in de personenvennootschap. In die situaties was bij inbreng reeds sprake geweest van een verkrijging door de personenvennootschap als de personenvennootschap op dat moment rechtspersoonlijkheid had gehad. Vastgoed dat door een of meer vennoten in gebruik of genot is ingebracht, blijft tot het buitenvennoot-

schappelijke vermogen behoren en gaat niet over op de rechtspersoon.

Voor situaties waarin goederen tijdens het bestaan van de maatschap, VOF of CV zijn verkregen, wordt de volgende toelichting gegeven:

“Kort samengevat: het moet gaan om goederen die op naam van de VOF, maatschap of CV zijn geleverd. Anders gezegd: een goed dat weliswaar ten behoeve van de VOF, CV of maatschap, maar op naam van een venoot is verkregen, zal niet naar het vermogen van de personenvennootschap overgaan.”<sup>10</sup>

Deze toelichting behoeft aanpassing omdat zij vooral onduidelijkheid brengt. Vastgoed kan thans niet op naam van de personenvennootschap worden geleverd omdat de personenvennootschap nog geen rechtspersoonlijkheid bezit. Waar het mijns inziens om dient te gaan, is dat de rechtshandeling krachtens welke het vastgoed is geleverd, is aangegaan namens de personenvennootschap of namens de vennoten gezamenlijk in hun hoedanigheid van venoot. Ook ingeval een pand is verkregen namens de vennoten, zonder dat zij die hoedanigheid hebben vermeld, maar zij het pand hebben ingebracht in de personenvennootschap, gaat het pand mijns inziens door inwerkingtreding van Titel 7.13 BW onder algemene titel over op de personenvennootschap.

Aan de andere kant kunnen de vennoten naar mijn mening de omvang van het vennootschapsvermogen dat overgaat op de rechtspersoon inperken door in de vennootschaps-overeenkomst vast te leggen dat zij het vastgoed dat deel uit heeft gemaakt van het vennootschapsvermogen voortaan in gebruik en genot inbrengen. Het vastgoed verschuift daarvoor van het vennootschapsvermogen naar hun gezamenlijke buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen. Een dergelijke wijziging heeft geen gevolgen voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting, omdat eventuele stille reserves niet worden gerealiseerd en de eigendomsverhouding ongewijzigd blijft. Door vastgoed te onttrekken aan het vennootschapsvermogen naar het buitenvennootschappelijke vermogen hoeven zij niet met de consequenties van rechtspersoonlijkheid voor de overdrachtsbelasting te worden geconfronteerd zodra de voorgestelde wetgeving in werking treedt. Die consequenties kunnen volgens de voorgestelde wettekst nadelig zijn wanneer de onderneming van de personenvennootschap in de toekomst door een individuele venoot wordt voortgezet. Zie tevens de onderdelen 6.3 en 6.4 hierna.

In ieder geval is het wenselijk en voor de overdrachtsbelasting van groot belang dat er duidelijkheid komt over

<sup>7</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Onderdeel 2.2, p. 8.

<sup>8</sup> De datum daarvan is nog niet bekend.

<sup>9</sup> Ingeval tot het vennootschapsvermogen registergoederen behoren, zal de openbare personenvennootschap de registratie moeten laten bijwerken.

<sup>10</sup> MvT Voorontwerp Invoeringswet Titel 7.13 BW, p. 11.

de exacte reikwijdte van art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw).<sup>11</sup>

#### 4.2 Overdrachtsbelastingvrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw)

Art. 56 Wet BRV (nieuw) voorziet in een algemene overdrachtsbelastingvrijstelling voor een verkrijging door de personenvennootschap als bedoeld in art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw). Deze overgangsrechtvrijstelling geldt onafhankelijk van het antwoord op de vraag of de personenvennootschap een onderneming uitoefent in fiscale zin dan wel belegt.

Indien de openbare personenvennootschap gaat kwalificeren als een onroerendezaakrechtspersoon kan de wetswijziging tevens leiden tot een indirecte verkrijging van fictieve onroerende zaken als bedoeld in art. 4 Wet BRV door de vennoten. De indirecte verkrijging van fictieve onroerende zaken ten gevolge van de wetswijziging wordt eveneens vrijgesteld op grond van art. 56 Wet BRV (nieuw) als er geen wijzigingen optreden in de gerechtigdheid van de vennoten.

De overgangsrechtvrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw) vervalt niet als de vennoten na inwerkingtreding van de wet wisselen of de winstverdeling wordt aangepast;<sup>12</sup> ook niet als alle bestaande vennoten direct na inwerkingtreding van de wet worden opgevolgd door anderen. De vrijstelling is ruimhartig voor de praktijk en biedt mogelijkheden om vastgoed (vrijwel) zonder overdrachtsbelasting over te dragen, wanneer het vastgoed voorafgaand aan de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW wordt ingebracht in een openbare maatschap, VOF of CV.<sup>13</sup> De vrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw) vervalt op grond van het tweede lid wel ingeval een openbare personenvennootschap die geen onderneming drijft binnen drie jaar na inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving wordt omgezet in een BV of NV. Een openbare personenvennootschap die een onderneming drijft, kan wel direct zonder verlies van de overgangsrechtvrijstelling worden omgezet in een BV of NV.

#### 4.3 Situaties waarin alleen de economische eigendom tot het vennootschapsvermogen behoort

##### *Vastgoedvennootschappen en CV's*

In de praktijk komen veel situaties voor waarbij alleen de economische eigendom van vastgoed tot het vennootschapsvermogen behoort. Gedacht kan worden aan

vastgoedpersonenvennootschappen waarbij vanwege het grote aantal beleggende vennoten ervoor is gekozen de juridische eigendom van het vastgoed te laten houden door een stichting.<sup>14</sup> Op die manier wordt voorkomen dat er bij toe- en uitreden van vennoten een eigendomsaandeel in het vastgoed notarieel moet worden geleverd. Ook bij bestaande CV's behoort veelal slechts de economische eigendom van onroerende zaken tot het vennootschapsvermogen en is de juridische eigendom van de beherend vennoot of vennoten. Deze situaties zijn noodgedwongen gecreëerd omdat de personenvennootschap thans nog geen rechtspersoonlijkheid bezit. De inwerkingtreding van Titel 7.13 BW maakt het privaatrechtelijk gezien wenselijk ook de juridische eigendom van het vastgoed over te dragen aan de personenvennootschap. De overdrachtsbelasting vormt daarvoor een belemmering omdat de overgangsrechtvrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw) niet van toepassing is. De vrijstelling geldt slechts voor het vennootschapsvermogen dat door inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving onder algemene titel overgaat; in deze gevallen voor de economische eigendom. Het zou wenselijk zijn dat een openbare personenvennootschap voor zover zij economische eigendom van vastgoed onder algemene titel verkrijgt ten gevolge van de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW ook de juridische eigendom van dit vastgoed vrijgesteld van overdrachtsbelasting zou kunnen verkrijgen.

##### *Familievennootschappen*

Ook bij personenvennootschappen tussen ouders en kinderen komt het in de praktijk vaak voor dat de ouder de economische eigendom van vastgoed heeft ingebracht in een personenvennootschap met het kind en de juridische eigendom (vooralsnog) heeft behouden. Destijds kon nog geen rekening worden gehouden met de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door de personenvennootschap. Ook voor dit geval zou de personenvennootschap na inwerkingtreding van Titel 7.13 BW alsnog de juridische eigendom van het vastgoed vrijgesteld van overdrachtsbelasting moeten kunnen verkrijgen.

#### 4.4 De openbare personenvennootschap die niet is ingeschreven in het handelsregister

Uit art. 7:810 lid 4 BW volgt dat een openbare personenvennootschap die niet is ingeschreven in het handelsregister beperkt rechtsbevoegd is en niet de juridische eigendom van vastgoed kan verkrijgen; wel de economische eigendom. Zie onderdeel 2 hiervoor. De vraag rijst of deze bevoegdheidsbeperking ook gevolgen heeft voor de openbare maatschap, VOF of CV die nog niet is ingeschreven in het handelsregister en die door de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW rechtspersoonlijkheid verkrijgt.

<sup>11</sup> Zie ook het commentaar van de VLB van 20 december 2022 op de Consultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen, p. 18-19.

<sup>12</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel VI, onderdeel E, p. 31.

<sup>13</sup> Zie nader Van Kempen & Stevens, *Personenvennootschappen* (FM nr. 179) 2023/4.11.3.

<sup>14</sup> Vgl. M.L.M. van Kempen, 'Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting', *WFR* 2007/824, onderdeel 3.2.3.

Eerzijds kan op grond van de tekst van art. 218 lid 4 slotzin Overgangsrecht NBW (nieuw) worden betoogd dat genoemde bevoegdheidsbeperking niet geldt voor deze bestaande personenvennootschappen. Bij deze uitleg verkrijgt de nog niet ingeschreven openbare maatschap, VOF of CV ten gevolge van de wetwijziging het vastgoed dat tot het vennootschapsvermogen behoort zowel in economische als in juridische eigendom onder algemene titel, en wel vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

De wet kan ook zo worden geïnterpreteerd dat de niet ingeschreven openbare maatschap, VOF of CV bij inwerkingtreding van Titel 7.13 BW vanwege de bevoegdheidsbeperking op het moment van wetwijziging slechts de economische eigendom van vastgoed verkrijgt die behoort tot het vennootschapsvermogen. De juridische eigendom van het vastgoed blijft bij deze uitleg dan nog tot de gebonden goederengemeenschap van de vennoten gezamenlijk behoren. Voor het geval deze uitleg de juiste is, is onduidelijk wanneer de juridische eigendom van de registergoederen overgaat op de personenvennootschap. De verkrijging van de juridische eigendom van vastgoed ten gevolge van de latere inschrijving in het handelsregister is bij deze uitleg in ieder geval geen verkrijging als bedoeld in art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw).

Het is wenselijk dat deze situatie wordt verduidelijkt in de memorie van toelichting en dat de overdrachtsbelastingvrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw) in ieder geval ook voor de verkrijging van de juridische eigendom van het vastgoed geldt.

#### 4.5 Inbreng met inbrengvrijstelling voorafgaand aan inwerkingtreding Titel 7.13 BW

Indien een van de vennoten voorafgaand aan de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving een onderneming met vastgoed heeft ingebracht in de openbare personenvennootschap kan door de verkrijgende vennoot of vennoten destijds een beroep zijn gedaan op de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e onder 1° Wet BRV. Voor dat geval bepaalt art. 4 lid 3 en 4 Uitvoeringsbesluit BRV 1971 dat de inbrengvrijstelling vervalt als een van de daar genoemde situaties zich voordoet binnen drie jaar na de inbreng van de onderneming, zoals het uittreden van de inbrenger. Deze driejaarstermijn blijft ingevolge art. 56 lid 3 Wet BRV (nieuw) doorlopen nadat de personenvennootschap door wetwijziging een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid is geworden.

#### 5. Indirecte verkrijgingen ingevolge art. 4 Wet BRV

Voor vastgoedpersonenvennootschappen is van belang dat een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid of een daarmee vergelijkbare buitenlandse personenvennootschap ingevolge art. 52 Wet BRV (nieuw)

kan kwalificeren als een onroerendezaakrechtspersoon. Daarnaast bepaalt genoemd wetsartikel dat 'de economische deelgerechtigdheid' van een vennoot wordt aangemerkt als een aandeel in de zin van art. 4 Wet BRV. Hieruit volgt, samengevat, dat sprake is van een belaste indirecte verkrijging voor de overdrachtsbelasting als een vennoot een belang uitbreidt of verkrijgt van ten minste een derde gedeelte in een openbare personenvennootschap die kwalificeert als onroerendezaakrechtspersoon.

De term economische deelgerechtigdheid komt niet voor in Voorontwerp Titel 7.13 BW en wordt evenmin omschreven in de memorie van toelichting op het fiscale voorontwerp. Zij werd wel gehanteerd in het wetsvoorstel Personenvennootschappen dat in 2002 was ingediend en vlak voor stemming in de Eerste Kamer in 2011 werd ingetrokken.<sup>15</sup> Thans wordt in het privaatrechtelijke Voorontwerp in plaats daarvan de term deelnamerecht gebruikt.<sup>16</sup> Het zou voor de hand liggen als art. 52 Wet BRV (nieuw) alsnog bij die term aansluit. Het deelnamerecht geeft de aanspraak van een vennoot op het vermogen van de personenvennootschap weer, bestaande uit zijn uittredvergoeding en periodieke winstuitkeringen.<sup>17</sup> De onderlinge verhouding tussen de deelnamerechten van de vennoten zal jaarlijks kunnen veranderen in die gevallen waarin de winstverdeling niet plaatsvindt naar rato van ieders kapitaalbreng. Het is de vraag of in die gevallen van jaar tot jaar moet worden beoordeeld of sprake is van een indirecte economische eigendomsverkrijging voor de overdrachtsbelasting. Het zou voor de uitvoeringspraktijk wenselijk zijn als de staatssecretaris zou bevestigen dat dit niet het geval is.<sup>18</sup>

#### Consolidatievoorschrift

Art. 4 lid 4 onderdeel a Wet BRV omvat voor de toepassing van de bezitseis uit het eerste lid een consolidatievoorschrift voor het geval een rechtspersoon een belang heeft van ten minste een derde gedeelte in een andere rechtspersoon. In het Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW wordt voorgesteld om het consolidatievoorschrift ongeacht de omvang van het belang toe te passen ingeval de andere rechtspersoon een openbare personenvennootschap is. Het doel daarvan is op dit punt geen wijziging aan te brengen ten opzichte van het huidige recht en geen onderscheid te maken tussen een deelname van een rechtspersoon in een openbare en in een stille personenvennootschap.<sup>19</sup> Nu de openbare personenvennootschap voor het overige in art. 4

<sup>15</sup> Zie *Kamerstukken II 2002/03*, 28 746, nr. 2, art. 7:823 BW, p. 7 en *Kamerstukken II 2002/03*, 28 746, nr. 3, p. 13 en 35. Dit wetsvoorstel is ingetrokken bij Brief van 5 september 2011, *Kamerstukken I 2010/11*, 28 746 en 31 065, nr. C, V-N 2011/43.23.

<sup>16</sup> Zie art. 7:811 BW (nieuw).

<sup>17</sup> MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 73.

<sup>18</sup> Vgl. omtrent de term economische deelgerechtigdheid in het ingetrokken wetsvoorstel M.L.M. van Kempen, 'Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting', *WFR 2007/824*, onderdeel 3.3.

<sup>19</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel VI, onderdeel B, p. 26-27.

Wet BRV wordt behandeld als een kapitaalvennootschap – anders dan de stille personenvennootschap – zou het mijns inziens in de rede liggen om het consolidatievoorschrift achterwege te laten bij een belang van minder dan een derde gedeelte in een openbare personenvennootschap.

### *Belang van een openbare personenvennootschap in een onroerendezaakrechtspersoon*

Het is ook mogelijk dat een openbare personenvennootschap een belang verkrijgt in een art. 4 Wet BRV-rechtspersoon. In dat geval is voortaan, samengevat, van belang of de openbare personenvennootschap (in plaats van een individuele vennoot) een belang van minimaal een derde gedeelte verkrijgt in de rechtspersoon.

## **6. De openbare personenvennootschap die een onderneming uitoefent**

### **6.1 Inbreng van vastgoed**

#### *Inbrengvrijstelling*

Indien een vennoot vastgoed in juridische of economische eigendom inbrengt in een openbare personenvennootschap verkrijgt de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid de volledige eigendom ervan. Als de inbreng deel uitmaakt van de inbreng van een onderneming, kan de personenvennootschap gebruikmaken van de thans bekende inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e onder 1° Wet BRV. Vooralsnog gelden voor de toepassing van de vrijstelling dezelfde voorwaarden als naar huidig recht. Ten tijde van de inbreng maakt het in zoverre niet uit of sprake is van een personenvennootschap naar huidig recht of een stille personenvennootschap naar komend recht dan wel van een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid.

De genoemde inbrengvrijstelling is te weinig flexibel voor de praktijk. In de eerste plaats zou mijns inziens de eis kunnen worden versoepeld dat alle activa en passiva die tot het ondernemingsvermogen van de subjectieve onderneming behoren, moeten worden ingebracht. Voldoende is naar mijn mening dat hetgeen wordt ingebracht als een onderneming kwalificeert. In de tweede plaats is van belang dat de vennoten in de praktijk doorgaans voor inbrengmethodes kiezen waarbij de inbrenger de stille reserves in zijn onderneming niet realiseert. Niet alle activa kunnen zonder afrekening over de stille reserves in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting worden ingebracht met een voorbehoud van stille reserves. In de praktijk worden daarom bepaalde activa in gebruik en genot ingebracht of met een ingroeiregeling. Als de volledige onderneming wordt voortgezet in de personenvennootschap, het vastgoed wordt ingebracht met een voorbehoud van stille reserves maar een of meer activa noodza-

kelijkerwijs worden ingebracht in gebruik en genot of met de ingroeiregeling geldt de inbrengvrijstelling niet. Het is wenselijk dat de inbrengvrijstelling op dit punt wordt versoepeld. Er is in deze situatie geen sprake van een verkop- te verkoop of oneigenlijke inbreng, zodat de toepassing van de vrijstelling alleszins gerechtvaardigd is.<sup>20</sup> De invoering van Titel 7.13 BW biedt een goede gelegenheid om de inbrengvrijstelling te moderniseren.

### *Inbreng in personenvennootschap die nog niet is ingeschreven in het handelsregister*

Er kan sprake zijn van een inbreng van een onderneming in een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid die nog niet is ingeschreven in het handelsregister. In dat geval verkrijgt de personenvennootschap vanwege haar beperkte rechtsbevoegdheid (zie onderdeel 2 hiervoor.) nog niet de juridische eigendom, maar al wel de economische eigendom van de onroerende zaken die tot het ondernemingsvermogen behoren. Ter zake van de verkrijging van de economische eigendom kan de personenvennootschap onder dezelfde voorwaarden een beroep doen op de inbrengvrijstelling.<sup>21</sup> Indien de personenvennootschap vervolgens wordt ingeschreven in het handelsregister en de personenvennootschap alsnog de juridische eigendom verkrijgt van de onroerende zaken, rijst de vraag of de personenvennootschap wederom een beroep kan doen op de inbrengvrijstelling ter zake van deze verkrijging. De wet stelt als voorwaarde dat sprake is van een verkrijging 'krachtens inbreng van een onderneming' in een personenvennootschap. Mijns inziens is daarvan ook sprake als in de vennootschapsovereenkomst is vastgelegd dat de inbrengende vennoot het vastgoed in juridische eigendom inbrengt en de personenvennootschap na de inbreng in economische eigendom van het ondernemingsvermogen wordt ingeschreven in het handelsregister. Het is wenselijk dat dit wordt verduidelijkt in de memorie van toelichting.

### *Familievrijstelling*

De familievrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet BRV komt bij inbreng in een openbare personenvennootschap naar komend recht niet meer aan de orde omdat de rechtspersoon in plaats van een familielid het ingebrachte vermogen verkrijgt. Dat lijkt voor de praktijk een groot bezwaar, maar daaraan wordt mijns inziens voldoende tegemoet gekomen als de inbrengvrijstelling, zoals hiervoor is bepleit, een stuk flexibeler wordt gemaakt. Zie tevens onderdeel 6.3 hierna.

<sup>20</sup> Zie J. Doornebal, Inbreng-, toetredings- en uittredingsproblematiek bij personenvennootschappen vanaf 2001, *WFR* 2002/9, onderdeel 2.2, M.L.M. van Kempen, 'Inbreng, toetreden, uittreden en terugtreden bij personenvennootschappen', *TFO* 2015/140.1, onderdeel 2.6 en Van Kempen & Stevens, *Personenvennootschappen (FM nr. 179)* 2023/4.6.1.6.

<sup>21</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel VI, onderdeel C, p. 28.

## 6.2 Opvolging vennoten en wijziging winstverdeling

Indien een openbare personenvennootschap een onderneming uitoefent, leidt het toetreden, uittreden en de vervanging van vennoten naar komend recht niet meer tot een verkrijging van een gedeelte van het vastgoed dat tot het vennootschapsvermogen behoort. Dat geldt ook in geval van wijziging van de winstverdeling. Het vennootschapsvermogen blijft in deze situaties toebehoren aan de openbare personenvennootschap zelf.

## 6.3 Verkrijging van buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen en familievrijstelling

De verkrijging van (een evenredig gedeelte van) vastgoed dat tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van een medevenoot behoort, vormt in beginsel een belaste verkrijging (van een evenredig gedeelte) voor de overdrachtsbelasting. In familieverband kan in die situatie onder voorwaarden gebruik worden gemaakt van de familievrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet BRV. Een en ander wijzigt naar mijn mening niet door de toekenning van rechtspersoonlijkheid aan de openbare personenvennootschap. Aan de wettelijke eis dat het familielid vastgoed van een ondernemer verkrijgt dat behoort en dienstbaar is aan diens onderneming die wat de bedrijfsvoering, al dan niet in fasen, wordt voortgezet, kan mijns inziens namelijk overeenkomstig het huidige recht worden voldaan. Dit komt doordat de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid fiscaal transparant blijft voor de inkomstenbelasting.<sup>22</sup> Een vennoot zet daardoor bij inwerkingtreding van Titel 7.13 BW fiscaal gezien zijn onderneming met zijn volledige ondernemingsvermogen voort en het familielid kan die onderneming op zijn beurt, al dan niet in fasen, voortzetten. Het is belangrijk dat dit wordt bevestigd door de staatssecretaris, omdat hierover zorgen in de praktijk bestaan,<sup>23</sup> die mijns inziens op dit punt onterecht zijn. Het zou jammer zijn als deze zorgen de toekenning van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen zouden belemmeren of vertragen.

### Voorbeeld

Vader drijft samen met zijn dochter een onderneming in een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid naar komend recht. Het vastgoed behoort tot zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen. Volgens een overnameplan zal de dochter de gehele onderneming na verloop van tijd als eenmanszaak voortzetten. De rechtspersoonlijkheid doet er vanwege de transparantie van de personenvennootschap voor de inkomstenbelasting niet aan af dat de dochter fiscaal gezien dan de onderneming van vader voortzet. Vader kan bijvoorbeeld gedu-

rende het bestaan van de VOF een evenredig deel van het vastgoed overdragen aan de dochter.<sup>24</sup> Een andere mogelijkheid is dat vader het vastgoed overdraagt aan de dochter zodra de dochter de onderneming als eenmanszaak voortzet. In beide gevallen kan de dochter mijns inziens voor de verkrijging van het vastgoed een beroep blijven doen op de familievrijstelling.

De familievrijstelling zou, anders dan naar huidig recht, niet kunnen worden toegepast ingeval vader de economische eigendom van het vastgoed gedurende het bestaan van de openbare personenvennootschap zou inbrengen in de personenvennootschap. In dat geval verkrijgt de rechtspersoon de economische eigendom. Een dergelijke inbreng is echter, ook al gebeurt dat in de huidige praktijk vaak op die manier, niet nodig. Vader kan ook een deel van de economische eigendom van het buitenvennootschappelijke vastgoed rechtstreeks overdragen aan de dochter waarna vader en dochter voortaan gezamenlijk het gebruik en genot van het vastgoed inbrengen in de personenvennootschap. Op die manier bereiken vader en dochter voor hun onderlinge verhouding hetzelfde resultaat zonder dat overdrachtsbelasting is verschuldigd.

## 6.4 Rechtsvormwijziging naar eenmanszaak

Ingeval na het uittreden van een vennoot één vennoot resteert, wordt de personenvennootschap ontbonden.<sup>25</sup> Het vermogen van de personenvennootschap moet in dat geval nog worden vereffend.<sup>26</sup> Betreft het een openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid, dan bestaat de mogelijkheid dat de ontbonden personenvennootschap nog drie maanden door de overblijvende vennoot wordt voortgezet.<sup>27</sup> Wanneer binnen de periode van drie maanden een nieuwe vennoot toetreedt, herstelt de openbare personenvennootschap zich, komt aan de ontbinding een einde, en blijft de rechtspersoon met behoud van zijn vermogen voortbestaan. Deze privaatrechtelijke constructie is functioneel voor de overdrachtsbelasting, omdat zich daardoor geen directe verkrijging voor de overdrachtsbelasting voordoet.

De overblijvende vennoot kan ook besluiten om de ondernemingsactiviteit alleen voort te zetten. In geval van een natuurlijke persoon zal de rechtsvorm dan wijzigen naar eenmanszaak. Het vermogen van de openbare personenvennootschap gaat in dat geval met ingang van de maand volgend op de dag dat drie maanden na ontbinding van de personenvennootschap zijn verstreken onder algemene titel over op de voortzettende vennoot.<sup>28</sup> Hij is ter zake van de verkrijging van onroerende zaken in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Een uitzondering geldt volgens het wetsvoorstel alleen indien hij een beroep kan

22 Art. 2.14bis Wet IB 2001 (nieuw), waarover M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens, 'Voorontwerp Titel 7.13 BW: de juiste fiscale begeleiding?', *WFR* 2023/11, onderdeel 3.1.

23 Zie commentaar van de VLB van 20 december 2022 op de Consultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen, p. 4 en 28-29.

24 Vgl. Verslag, *Kamerstukken II* 2005/06, 28 207, nr. 11, p. 11-12.

25 Art. 7:809 lid 1 onderdeel d BW (nieuw).

26 Zie art. 7:816-818 BW (nieuw) en MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 98-104.

27 Art. 7:815 lid 1 BW (nieuw).

28 Art. 7:815 lid 5 BW (nieuw).

doen op de uitbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel f onder 3° Wet BRV (nieuw), waarover onderdeel 6.5 hierna.

### *Familievennootschappen*

De huidige mogelijkheid om bij de rechtsvormwijziging van een personenvennootschap in familieverband naar een eenmanszaak ten aanzien van het vennootschapsvermogen gebruik te maken van de familievrijstelling vervalt, omdat wordt verkregen van de rechtspersoon in plaats van een familielid. In de praktijk wordt dit als een bezwaar tegen de invoering van rechtspersoonlijkheid beschouwd. Met die bezwaren worden families echter niet geconfronteerd als zij het vastgoed voorafgaand aan de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW onbelast overhevelen van het vennootschapsvermogen naar het gezamenlijke buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen en nieuw vastgoed buitenvennootschappelijk aankopen en in genot inbrengen. Zie onderdeel 4.1 hiervoor. Buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen kan mijns inziens dan in de toekomst met toepassing van de familievrijstelling worden overgedragen aan de voortzettende vennoot. Dat de gezamenlijke personenvennootschap rechtspersoonlijkheid verkrijgt, maakt hiervoor naar mijn mening geen verschil. Zie onderdeel 6.3 hiervoor.

### *Vrijstelling bij rechtsvormwijziging naar eenmanszaak*

Het voorgaande neemt niet weg dat het mijns inziens wenselijk is als het Voorontwerp alsnog voorziet in een voorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de rechtsvormwijziging van een onderneming van een openbare personenvennootschap in een eenmanszaak (of de BV) van een van de vennoten; dit los van de kwestie of de voortzettende vennoot de oorspronkelijke inbrenger van het vastgoed was of een familielid is. Doelstelling van een dergelijke vrijstelling is te voorkomen dat de overdrachtsbelasting aan een op zichzelf wenselijke rechtsvormwijziging in de weg staat, hetgeen in overeenstemming is met wat de wetgever beoogt.<sup>29</sup>

Een belaste verkrijging voor de overdrachtsbelasting bij feitelijke voortzetting van de onderneming door de laatste vennoot kan overigens al met een omweg worden voorkomen door binnen de driemaandsperiode een door de voortzettende vennoot beheerste rechtspersoon, zoals een BV of een stichting, te laten toetreden zonder dat deze nieuwe vennoot een winstaandeel in de personenvennootschap ontvangt.<sup>30</sup> Het vastgoed blijft in dat geval toebehoren aan de openbare personenvennootschap die als rechtspersoon blijft voortbestaan.

## **6.5** *Uitbrengvrijstellingen*

Art. 15 lid 1 onderdeel f onder 1° Wet BRV omvat een uitbrengvrijstelling voor het geval een onroerende zaak die

tot het vennootschapsvermogen behoort, wordt toebedeeld aan de oorspronkelijke inbrenger die de zaak heeft ingebracht met toepassing van de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e onder 1° Wet BRV. Deze uitbrengvrijstelling blijft gehandhaafd voor de stille personenvennootschap. Daarnaast wordt de bepaling aangevuld met twee uitbrengvrijstellingen voor de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid.

Art. 15 lid 1 onderdeel f onder 2° Wet BRV (nieuw) heeft betrekking op de vereffening van het vermogen van een openbare personenvennootschap.<sup>31</sup> Indien een vennoot in dat geval een onroerende zaak verkrijgt van de personenvennootschap geldt een uitbrengvrijstelling als deze vennoot in het verleden de onroerende zaak met een onderneming heeft ingebracht en destijds een beroep is gedaan op de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e onder 1° Wet BRV.<sup>32</sup>

Art. 15 lid 1 onderdeel f onder 3° Wet BRV (nieuw) voorziet in een uitbrengvrijstelling voor het geval de vennoot die de onderneming van de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid voortzet de onroerende zaken met een onderneming heeft ingebracht in de personenvennootschap<sup>33</sup> en destijds een beroep is gedaan op de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e onder 1° Wet BRV.

Voor beide nieuwe uitbrengvrijstellingen maakt het niet uit of de personenvennootschap ten tijde van de eerdere inbreng al rechtspersoonlijkheid bezat.

### *Geen deugdelijke grondslag*

De uitbrengvrijstelling vindt haar grondslag in de gedachte dat de vennoot die een onroerende zaak inbrengt in een personenvennootschap slechts tijdelijk afstand doet van die zaak.<sup>34</sup> Die privaatrechtelijke vooronderstelling is naar mijn mening onjuist. Een uittreedende vennoot heeft in de regel geen aanspraak op de door hem ingebrachte goederen, maar op zijn kapitaaltegoed in geld, vermeerderd met zijn winstaandeel in eventuele reserves.<sup>35</sup> Er bestaat daarom naar mijn mening geen deugdelijke grondslag voor de uitbrengvrijstelling, zeker niet voor de

<sup>31</sup> Art. 7:816 e.v. BW (nieuw).

<sup>32</sup> Ingeval de openbare personenvennootschap nog niet was ingeschreven in het handelsregister op het moment van haar ontbinding bestaat de mogelijkheid dat een onroerende zaak in juridische eigendom toebehoort aan de vennoten gezamenlijk en in economische eigendom aan de personenvennootschap. Bij de verdeling van de juridische eigendom van de onroerende zaak met toedeling aan een van de vennoten geldt de uitbrengvrijstelling onder dezelfde voorwaarden.

<sup>33</sup> Of zijn rechtsvoorganger onder algemene titel.

<sup>34</sup> *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 030, nr. 3 (MvT), p. 24-25.

<sup>35</sup> Vgl. *Asser/Maeijer & Van Olffen 7-VIII* 2022/338-339 en W.J.M. van Veen, in: *GS Personenassociaties 2022*, aant. 5.12.4.1.1. De redelijkheid en billijkheid kunnen wel meebrengen dat de uittreder een goed dat hij heeft ingebracht, krijgt toebedeeld. Zie tevens Mohr & Meijers, *Van personenvennootschappen 2022/7.6.3*.

<sup>29</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Onderdeel 2.2, p. 8.

<sup>30</sup> MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 56-57.

huidige uitbrengvrijstelling die oneindig is in de tijd.<sup>36</sup> Die conclusie geldt ook voor het komende recht en wordt voor de openbare personenvennootschap kracht bijgezet door het wettelijke uitgangspunt dat het vennootschapsvermogen bij uittreden van een vennoot bijeen blijft en blijft toebehoren aan de rechtspersoon zelf.<sup>37</sup> Het is dan ook opmerkelijk dat de uitbrengvrijstelling naar komend recht zonder onderbouwing onbeperkt in de tijd blijft gehandhaafd.<sup>38</sup> De uitbrengvrijstelling zou mijns inziens kunnen vervallen omdat een deugdelijke grondslag ontbreekt. Als de uitbrengvrijstelling desondanks wordt gehandhaafd met het doel om spijtoptanten in de praktijk tegemoet te komen, zou de vrijstelling kunnen worden beperkt in de tijd, bijvoorbeeld tot drie jaar. Bovendien is er dan geen reden om de uitbrengvrijstelling buiten toepassing te laten, indien bij inbreng in het verleden gebruik is gemaakt van de familievrijstelling.

### 6.6 *Rechtsvormwijziging van stille naar openbare personenvennootschap*

Een stille personenvennootschap kan een openbare personenvennootschap worden. Uit art. 7:800 lid 2 BW (nieuw) volgt dat dit het geval is zodra de personenvennootschap op een voor derden duidelijk kenbare wijze onder een door de personenvennootschap gevoerde naam aan het rechtsverkeer deelneemt. Uit de memorie van toelichting maak ik op dat dit naar de bedoeling van de wetgever uiterlijk wordt aangenomen op het moment waarop de openbare personenvennootschap wordt ingeschreven in het handelsregister.<sup>39</sup> Zodra de stille personenvennootschap openbaar wordt, verkrijgt de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid.

Behoort tot het vennootschapsvermogen een onroerende zaak, dan is voor de overdrachtsbelasting van belang op welk moment de openbare personenvennootschap de economische en juridische eigendom van de zaak verkrijgt.<sup>40</sup> Ook is belangrijk of de openbare personenvennootschap zich voor de verkrijging kan beroepen op een vrijstelling. Voor deze kwesties maak ik hierna onderscheid tussen de stille personenvennootschap die ten gevolge van de inschrijving in het handelsregister een openbare personenvennootschap wordt en de stille personenvennootschap

die al voorafgaand aan de inschrijving op duidelijk kenbare wijze gaat deelnemen aan het rechtsverkeer en daardoor een openbare personenvennootschap wordt.

#### *Rechtsvormwijziging ten gevolge van inschrijving in het handelsregister*

Art. 7:810 lid 2 BW (nieuw) bepaalt voor dit geval dat het vennootschapsvermogen op het moment van inschrijving onder algemene titel overgaat naar de openbare personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Dit geldt voor zowel de economische als juridische eigendom van vastgoed dat tot het vennootschapsvermogen behoort.<sup>41</sup> Art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV (nieuw) stelt de verkrijging 'in het geval bedoeld in' art. 7:810 lid 2 BW (nieuw) vrij van overdrachtsbelasting wanneer de personenvennootschap een onderneming drijft. Onder algemene maatregel van bestuur kunnen nadere voorwaarden worden gesteld.

#### *Rechtsvormwijziging ten gevolge van deelname als zodanig aan het rechtsverkeer*

Een duidelijke wettelijke regeling voor de overgang van het vennootschapsvermogen ontbreekt voor de situatie waarin de stille personenvennootschap al voorafgaand aan haar inschrijving in het handelsregister openbaar wordt en rechtspersoonlijkheid verkrijgt. Art. 7:810 lid 2 BW (nieuw) is mijns inziens niet voor dit geval geschreven omdat de bepaling aanvangt met de woorden 'Wordt een stille personenvennootschap openbaar door inschrijving in het handelsregister, dan (...)'.<sup>42</sup>

Naar mijn mening zou nog in Titel 7.13 BW moeten worden geregeld dat het vennootschapsvermogen ten gevolge van de verkrijging van rechtspersoonlijkheid onder algemene titel overgaat op de openbare personenvennootschap; dus op het moment dat de personenvennootschap voorafgaand aan de inschrijving in het handelsregister op eigen naam gaat handelen in het rechtsverkeer. Behoort tot het vennootschapsvermogen een onroerende zaak, dan verkrijgt de personenvennootschap, zodra zij openbaar wordt, de economische eigendom van deze zaak. De juridische eigendom kan pas op het moment van inschrijving in het handelsregister op de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid overgaan, waarvoor ook een wettelijke regeling nodig is.<sup>42</sup>

Ondanks het feit dat een privaatrechtelijke regeling op dit moment mijns inziens ontbreekt, neemt de memorie van toelichting bij het fiscale wetsontwerp al aan dat de economische eigendom van onroerende zaken direct overgaat

36 Ze tevens M.L.M. van Kempen, 'Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting', *WFR* 2007/824, onderdeel 4.5.1 en M.L.M. van Kempen, in: *Cur-sus Belastingrecht* BvR.2.3.9.A.

37 Ze tevens M.L.M. van Kempen, 'Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting', *WFR* 2007/824, onderdeel 4.5.1.

38 Zie ook *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 030, nr. 3 (MvT), p. 25, waarin was aangegeven dat de introductie van de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid aanleiding zou kunnen zijn om de uitbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel f onder 1<sup>o</sup> Wet BRV volledig te laten vervallen.

39 MvT Voorontwerp Titel 7.13 BW, p. 34 en p. 69-70.

40 Ten aanzien van vastgoed dat in gebruik en genot is ingebracht, verandert er niets doordat de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid verkrijgt.

41 De openbare personenvennootschap zal na de verkrijging nog de registratie moeten laten bijwerken door melding aan het kadaster. Zie MvT Ontwerp Titel 7.13 BW, p. 69.

42 Vgl. in dit verband het overgangsrecht ten aanzien van niet ingeschreven openbare maatschappen, VOF's en CV's die ten gevolge van de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW rechtspersoonlijkheid verkrijgen. Zie onderdeel 4.2.



op de openbare personenvennootschap en de juridische eigendom op het moment van inschrijving in het handelsregister.<sup>43</sup> Volgens de memorie van toelichting kan de openbare personenvennootschap zowel voor de juridische als voor de economische eigendomsverrijking een beroep doen op de vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV (nieuw) als de personenvennootschap een onderneming drijft.<sup>44</sup> Dat is voor de praktijk ook wenselijk, maar uit de letterlijke tekst van deze bepaling volgt mijns inziens anders. Genoemde vrijstelling van overdrachtsbelasting komt alleen aan bod bij een verkrijging als bedoeld in art. 7:810 lid 2 BW (nieuw). Zoals opgemerkt, is laatstgenoemde bepaling volgens de letterlijke tekst alleen geschreven voor het geval een stille personenvennootschap ten gevolge van de inschrijving in het handelsregister openbaar wordt. Zowel de tekst van art. 7:810 BW (nieuw) als die van art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV (nieuw) heeft daarom mijns inziens aanvulling.

## 7. Aanbevelingen

De toekenning van rechtspersoonlijkheid aan openbare personenvennootschappen leidt in de kern tot een fundamentele vereenvoudiging van het personenvennootschapsrecht voor de overdrachtsbelasting. De wisseling van vennoten, de wijziging van de winstverdeling en de rechtsvormwijziging naar een andere rechtspersoon of andersom leidt in beginsel niet meer tot een verkrijging van vastgoed dat behoort tot het vennootschapsvermogen. Dat neemt niet weg dat onderstaande verbeteringen en verduidelijkingen van de voorgestelde wetgeving voor openbare personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid mijns inziens wenselijk zijn:

- a. Verduidelijking van de omvang van het vennootschapsvermogen waarvoor art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw) en de overdrachtsbelastingvrijstelling van art. 56 Wet BRV (nieuw) gelden. Bevestiging dat art. 218 Overgangsrecht NBW (nieuw) niet geldt voor het vermogen dat voorafgaand aan de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW is verschoven van het vennootschapsvermogen naar het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van de gezamenlijke vennoten ten gevolge van een overeengekomen inbreng in gebruik en genot. Zie onderdeel 4.1.
- b. In gevallen waarin de economische eigendom van vastgoed ten gevolge van de inwerkingtreding van Titel 7.13 BW vrijgesteld van overdrachtsbelasting wordt verkregen door de openbare personenvennootschap, dient ook de juridische eigendom van dit vastgoed vrijgesteld van overdrachtsbelasting door de openbare personenvennootschap te kunnen worden verkregen. Zie de onderdelen 4.3 en 4.4.
- c. Vervanging van de term 'economische deelgerechtigdheid' door de privaatrechtelijke term 'deelname-recht' in art. 52 Wet BRV (nieuw). Zie onderdeel 5.
- d. Bevestiging dat ingeval de winstverdeling tussen de vennoten in een openbare personenvennootschap die kwalificeert als onroerendezaakrechtspersoon niet plaatsvindt naar rato van de kapitaalinzet niet jaarlijks hoeft te worden beoordeeld of sprake is van een indirecte verkrijging (mits sprake is van ongewijzigde winstverdelingsafspraken). Zie onderdeel 5.
- e. Opheffing van het onderscheid tussen kapitaalvennootschappen en openbare personenvennootschappen in het consolidatievoorschrift van art. 4 lid 4 onderdeel a Wet BRV. Zie onderdeel 5.
- f. Flexibilisering van de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e Wet BRV. Zie onderdeel 6.1.
- g. Verduidelijking dat de inbrengvrijstelling ook toepasbaar is ingeval de juridische eigendom van vastgoed pas na de economische eigendom door de openbare personenvennootschap wordt verkregen ten gevolge van de latere inschrijving van de personenvennootschap in het handelsregister. Zie onderdeel 6.1.
- h. Bevestiging dat het voor de toepassing van de familievrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet BRV ten aanzien van de verkrijging van buitenvennootschappelijk gehouden vastgoed geen verschil maakt of de personenvennootschap rechtspersoonlijkheid bezit. Zie onderdeel 6.3.
- i. Introductie van een voorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de rechtsvormwijziging van een onderneming van een openbare personenvennootschap in een eenmanszaak (of de BV) van een van de vennoten; dit los van de kwestie of de voortzettende venoot de oorspronkelijke inbrenger van het vastgoed was of een familielid is. Zie onderdeel 6.4.
- j. De uitbrengvrijstellingen van art. 15 lid 1 onderdeel f onder 1° t/m 3° Wet BRV (nieuw) kunnen vervallen (uitgaande van aanbeveling i.). Als deze uitbrengvrijstellingen worden gehandhaafd met het doel om spijtoptanten in praktijk tegemoet te komen, kunnen zij worden beperkt in de tijd. In dat geval dient ook een uitbrengvrijstelling te gelden voor het geval in het verleden is ingebracht met toepassing van de familievrijstelling. Zie onderdeel 6.5.
- k. Aanpassing van art. 7:810 BW (nieuw) en van art. 15 lid 1 onderdeel d Wet BRV (nieuw) voor stille personenvennootschappen die een openbare personenvennootschap worden voordat de personenvennootschap is ingeschreven in het handelsregister.

<sup>43</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel VI, onderdeel C, p. 27.

<sup>44</sup> MvT Voorontwerp Fiscaal Titel 7.13 BW, Artikel VI, onderdeel C, p. 28.