

Stakingslijfrentepremieaftrek als tegenprestatie voor overdracht onderneming?

LJN: BY3208, Gerechtshof Leeuwarden , BK 11/00024 Inkomstenbelasting

Datum uitspraak:
13-11-2012

Datum publicatie:
15-11-2012

Rechtsgebied:
Belasting

Soort procedure:
Hoger beroep

Inhoudsindicatie:

In hoger beroep is in geschil het antwoord op de vraag of de Inspecteur het inkomen uit werk en woning van belanghebbende voor het jaar 2002 op een te hoog bedrag heeft vastgesteld. Het geschil spitst zich daarbij toe op de volgende vragen: Primair: 1. Kan belanghebbende in 2002 op basis van artikel 3.129 van de Wet IB 2001, premies voor lijfrenten als bedoeld in artikel 3.124, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 in aanmerking nemen? In dit verband is met name in geschil of de premies verschuldigd waren als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van een onderneming in de zin van artikel 3.126, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet IB 2001. 2. Kan belanghebbende de realisatie van overdrachtswinst behaald bij inbreng in de maatschap en voor zover niet omgezet in lijfrenten, uitstellen door middel van winstrechten? Subsidiair: Kan belanghebbende een herinvesteringsreserve vormen in verband met de overdracht van de hiervoor – onder 2.12 – bedoelde activa aan de maatschap? Daarnaast heeft belanghebbende verzocht de Inspecteur te veroordelen in de vergoeding van de door hem geleden immateriële schade. In (voorwaardelijk) incidenteel hoger beroep houdt partijen verdeeld het antwoord op de vraag of de Inspecteur het Advies als een op de zaak betrekking hebbend stuk in de procedure mocht inbrengen?

Uitspraak

GERECHTSHOF LEEUWARDEN
Sector belastingrecht

nummer 11/00024
uitspraakdatum: 13 november 2012

Uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

X te Z (hierna: belanghebbende)

en het incidentele hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Leeuwarden (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van de rechtbank Leeuwarden van 28 december 2010, nummer AWB 09/974, in het geding tussen belanghebbende en de Inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1 Aan belanghebbende is voor het jaar 2002 een aanslag in de inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 678.085. Aan heffingsrente is daarbij een bedrag berekend van € 34.137.

1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar de aanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Leeuwarden (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 28 december 2010, verzonden op 30 december 2010, ongegrond verklaard.

1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. De Inspecteur heeft in zijn verweerschrift incidenteel hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft het incidentele hoger beroep van de Inspecteur beantwoord.

1.5 Tot de stukken van het geding behoren, naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft alsmede alle stukken die nadien, al dan niet met bijlagen, door partijen in hoger beroep zijn overgelegd.

1.6 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 4 september 2012 te Leeuwarden. Daarbij zijn verschenen en gehoord belanghebbende, zijn zoon A en mr. B, als de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door mr. C, alsmede mr. D, namens de Inspecteur, bijgestaan door E. De zaak is met instemming van partijen gelijktijdig behandeld met zaak nummer 11/00025.

Belanghebbende heeft meegebracht ter zitting mr. F, G en H., teneinde deze te horen als bedoeld in artikel 8:60 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Nadat deze personen als getuigen zijn gehoord zijn hun verklaringen – met instemming van partijen - verkort weergegeven in het proces-verbaal van de zitting.

1.7 De Inspecteur heeft een pleitnota overgelegd.

1.8 Ter zitting heeft de gemachtigde van belanghebbende een bewijsaanbod gedaan, welk aanbod door de het Hof is gehonoreerd. De voorzitter heeft het onderzoek ter zitting daarop aangehouden.

1.9 Het Hof ontving van de gemachtigde van belanghebbende op 10 september 2012 een brief vergezeld van nadere bewijsstukken, welke als gedingstukken zijn aangemerkt en door de griffier van het Hof aan de Inspecteur zijn gezonden. De Inspecteur heeft daarop gereageerd bij brief van 21 september 2012. Ook deze brief is tot de processtukken gerekend. Partijen hebben schriftelijk toestemming gegeven voor het achterwege laten van een nadere zitting. De voorzitter heeft daarop het onderzoek gesloten.

1.10 Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. De vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende en zijn echtgenote exploiteerden sinds 12 mei 1994 in de vorm van een man-vrouwmaatschap een rundveehouderijbedrijf te Zr. Zij beschikten in 2002 over ongeveer 75 melkkoeien, 50 stuks jongvee, 500.000 kg melkquotum, 150 schapen en 60 ha. grond. De voorwaarden en bepalingen van de maatschap zijn vastgelegd in een overeenkomst van 7 april 1995 (hierna: de maatschapsovereenkomst). Volgens de maatschapsovereenkomst wordt de jaar- en stakingswinst voor 60% aan belanghebbende en voor 40% aan zijn echtgenote toebedeeld.

2.2. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben vier kinderen, drie zonen: I, J (hierna: J) en A (hierna: A), en een dochter. De zonen J en A voerden destijds een agrarisch bedrijf in Duitsland en woonden daar ook.

2.3. Op 22 oktober 2001 is door de Projectmanager Grondverwerving van K (hierna: K) aan G (hierna: G) een taxatieopdracht verstrekt om een aantal percelen waarvan belanghebbende en zijn echtgenote eigenaren waren, te taxeren in het kader van de voorgenomen aankoop van die percelen. In de taxatieopdracht is onder meer vermeld: “Zoals besproken RBB vergoeding op percelen binnen blok en in reservaat. Beëindiging betekent geen vergoeding erf + gebouwen, agrarische bestemming blijft en maximaal f 4000/ha ivm stakingswinst. Aankoop gronden SBB meenemen (of de aan- en verkoop SBB rond is weet ik nog niet zeker) (...)”

2.4. Het verweerschrift in eerste aanleg bevat als bijlage een advies van 14 december 2001 van mr. B over onder meer de verkoop van het bedrijf van belanghebbende en zijn echtgenote en een door hen op te richten besloten vennootschap (hierna: het Advies).

2.5. Tot de stukken van het geding behoort een voorovereenkomst ondertekend op 31 december 2001. In deze overeenkomst is onder meer het volgende opgenomen:

“(…) dat de ondergetekenden [belanghebbende en zijn echtgenote, Hof] hun ondernemingsactiviteiten (gedeeltelijk) wensen te staken en deze (mede) te doen voortzetten door een op te richten besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid; (…)

DOEL

ARTIKEL 2

2.1 De vennootschap heeft ten doel:

2.1.1 Het drijven van een agrarische onderneming in de ruimste zin van het woord (…)

OVERGANG REKENING EN RISICO

ARTIKEL 4

De in de aanhef genoemde agrarische onderneming, bestaande uit een veehouderijbedrijf, wordt met ingang van 1 mei dan wel 1 oktober 2001 (mede) voor rekening en risico van de vennootschap geëxploiteerd.

(…)”

2.6. Eveneens eind 2001 hebben belanghebbende en K de mogelijkheid besproken dat belanghebbende en zijn zoon A het bedrijf samen op een andere locatie zouden voortzetten. Belanghebbende heeft vervolgens bedrijven in Nederland en in Duitsland bekeken.

2.7. Op 16 januari 2002 bereikte belanghebbende de 65-jarige leeftijd. Hij kampte destijds met gezondheidsproblemen. In februari 2002 is door L een bedrijfsplan opgesteld. Dit bedrijfsplan vermeldt dat belanghebbende en zijn echtgenote voornemens waren het bedrijf met A voort te zetten en uit te breiden. Ook bevat het bedrijfsplan een verzoek aan de gemeente om de bouw van een tweede bedrijfswoning toe te staan. Op 4 maart 2002 is het bedrijfsplan aan de gemeente gezonden.

2.8. Op 26 april 2002 heeft belanghebbende een bouwvergunning bij de gemeente aangevraagd voor een tweede bedrijfswoning. Eind 2003 is deze bouwvergunning door de gemeente verleend.

2.9. Op 8 april 2002 hebben belanghebbende en zijn echtgenote de besloten vennootschap M B.V. (hierna: de BV) opgericht. In de akte van oprichting is vermeld dat de BV onder andere het drijven van een agrarische onderneming tot doel heeft. De aandelen in de BV zijn bij oprichting door belanghebbende en zijn echtgenote volgestort in contanten.

2.10. In de brief van 31 mei 2002 heeft de gemachtigde van belanghebbende een concept van een overeenkomst van maatschap aan belanghebbende en zijn echtgenote gestuurd.

2.11. De gemachtigde van belanghebbende heeft in zijn brief van 11 juni 2002 de accountant van belanghebbende verzocht een afsluitende balans op te maken per 30 september 2001. Deze afsluitende balans is volgens de gemachtigde noodzakelijk in verband met het toetreden van de BV tot de maatschap per 1 oktober 2001.

2.12. Op 2 augustus 2002 zijn de opstallen en het erf, groot 1 ha., behorende tot het bedrijf van belanghebbende, in opdracht van K getaxeed op € 325.000.

2.13. Op 8 augustus 2002 heeft het K de taxateur G opgedragen een bod van € 1.011.000 op 36.99.65 ha. mede aan belanghebbende toebehorende grond (zonder opstallen) uit te brengen. In een door de Inspecteur overgelegd “Verslag Derdenonderzoeken X” van 15 januari 2009, opgesteld door N, wordt gewag gemaakt van een bezoek aan G op 12 december 2008. In het verslag staat onder meer:

“Vervolgens “stuit” G in zijn PC op een eerste taxatie van de bijna 12 ha. Deze taxatie is opgesteld door de heren O en G op 5 augustus 2002.

G: Alvorens een dergelijke taxatie wordt opgesteld moet er eerst door mij toestemming hiervoor aangevraagd en verleend worden door Staatsbos/K. (...) Daarvoor zijn er uiteraard al een aantal gesprekken geweest. Kortom: voordat een taxatie wordt opgemaakt zijn we al een aantal maanden met de verkoper bezig geweest. Precies het aantal maanden weet ik niet meer, maar twee of drie maanden is het minimaal.”

2.14. Eveneens op 8 augustus 2002 zijn de voorwaarden en bepalingen van de maatschap met de BV vastgelegd in een akte (hierna: de maatschapsakte). In de maatschapsakte is onder meer het volgende bepaald:

“ OVEREENKOMST VAN MAATSCHAP

(...)

e. De vennoten wensen de voorwaarden en bepalingen, welke het tussen hen bestaande samenwerkingsverband beheersen en over welke zij op 1 oktober 2001 overeenstemming hebben bereikt, schriftelijk vast te leggen in navolgende –nadere- overeenkomst van maatschap.

(...)

DOEL EN VESTIGING

ARTIKEL 2

Deze overeenkomst van maatschap heeft tot doel de gezamenlijke uitoefening van het agrarisch bedrijf dat tot 1 oktober 2001 door [belanghebbende en zijn echtgenote] voor gezamenlijke rekening en risico werd uitgeoefend.

(...)

INBRENG

ARTIKEL 4

4.1 In de maatschap is op 1 oktober 2001 ingebracht:

4.1.1 Door [belanghebbende en zijn echtgenote]:

4.1.1.1 de eigendom van de roerende zaken en vermogensrechten, waaronder eventueel aanwezige goodwill, het kasgeld, en het economisch belang van de veldinventaris, (alsmede de financiële middelen verbonden aan – respectievelijk de financiële ruimte ten gevolge van – de verkoop van 40.000 kg heffingvrije zuivelproductie in het melkjaar 2000/2001, (...);

4.1.1.2 de volle arbeid, vlijt, kennis en zakelijke relaties;

4.1.1.3 het gebruik en genot van de onroerende goederen, deel uitmakende van een veehouderijbedrijf, omvattende de percelen cultuurgrond, ondergrond en erf alsmede de daarop gestichte bedrijfsgebouwen staande en gelegen te Z (...), met een totale oppervlakte van 46.21.55 hectare, (...);

4.1.1.4 het economisch belang van de totale tot het bedrijf behorende hoeveelheid heffingsvrije zuivelproductie, ter grootte van 450.018 kilogrammen (...);

4.1.1.5 het gebruik en genot van de totale hen toebehorende referentiehoeveelheid dierlijke meststoffen ten tijde van de inbreng.”

2.15. De winst van het in de maatschap uitgeoefende bedrijf wordt volgens de maatschapsakte voor 25% aan belanghebbende, voor 25% aan zijn echtgenote en voor 50% aan de BV toebedeeld.

2.16. In de maatschapsakte is voorts bepaald dat belanghebbende en zijn echtgenote voor de als gevolg van de inbreng gerealiseerde overdrachtswinst, bij de BV ieder voor zich lijfrenten bedingen tot de wettelijk toegestane maxima ingevolge de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet). Ook voor de vrijgevallen FOR is een lijfrente bedongen. Verder is bepaald dat een gedeelte van de door de BV verschuldigde koopsom zal worden voldaan in de vorm van winstrechten. De tussen belanghebbende respectievelijk zijn echtgenote en de BV overeengekomen lijfrenten zijn vastgesteld bij tot de gedingstukken behorende akten.

2.17. Tussen partijen is niet in geschil dat Jannes vanaf augustus 2002 heeft kenbaar gemaakt dat hij een boerenbedrijf in P, Duitsland wilde overnemen.

2.18. Om A in staat te stellen zijn voornemen tot overname van een bedrijf in Duitsland te verwezenlijken, hebben belanghebbende, zijn echtgenote en de BV het bedrijf in P, Duitsland, gekocht. De aankoop is op 17 september 2002 notarieel vastgelegd. Belanghebbende en A zijn vervolgens samen een "Gesellschaft bürgerlichen Rechts" (hierna: GbR) aangegaan met als doel de gezamenlijke exploitatie van het bedrijf in P.

2.19. Ter uitvoering van de maatschapsakte is op 5 oktober 2002 tussen belanghebbende, zijn echtgenote en de BV een overeenkomst inzake de door de BV aan belanghebbende en zijn echtgenote toegezegde winstuitkeringen gesloten (hierna: het winstrecht).

2.20. Op 6 december 2002 heeft belanghebbende een koopovereenkomst met K gesloten tot verkoop van bijna 37 hectare grond. De levering heeft in juli 2003 plaatsgevonden. Na de verkoop bezat belanghebbende nog ongeveer 10 ha. cultuurgrond. Daarnaast beschikte hij over ongeveer 20 ha. pachtgrond.

2.21. Op 11 december 2002 heeft belanghebbende op grond van de regeling bedrijfshervestiging en beëindiging (RBB) bij de Dienst Landelijk Gebied (DLG) een subsidie aangevraagd. In de aanvraag is ondermeer het volgende vermeld: "13. Omschrijving voorgenomen activiteit Bedrijfsverplaatsing naar Duitsland". Voorts is daarin aangegeven dat de subsidieaanvraag een hervestiging van het bedrijf in Z met een oppervlakte van 36.99.65 ha. betreft. Bij beschikking van 14 december 2002 is aan belanghebbende een subsidie van € 193.864 toegekend. In de beschikking is als startdatum van de hervestiging 1 november 2002 vermeld en als verwachte einddatum 17 december 2004.

2.22. Het onder 2.14 genoemde melkquotum is in de periode van 24 december 2002 tot en met november 2004 in tranches aan verschillende partijen verkocht. Al eerder, in 2000/2001, hadden belanghebbende en zijn echtgenote 40.000 kg melkquotum verkocht en is een (klein) gedeelte van de melkveestapel naar het bedrijf van J in Duitsland overgebracht.

2.23. In een brief van 14 februari 2005 aan belanghebbende en zijn echtgenote schetst Q, makelaar in onroerend goed, de aanloop naar de aankoop van het bedrijf in P. De brief luidt, voor zover van belang:

" Betreft: bedrijf R / koop in 2002

(...)

Doordat wij actief zijn op de Duitse en Nederlandse agrarische markt (...) ben ik (...) in contact gekomen met A. Hij pachtte daar een boerderij. Ik was op de hoogte, dat zijn pacht (...) ten einde liep. Toen ik hem benaderde vertelde A mij, dat hij terug naar Nederland zou gaan om daar in samenwerking met zijn vader het melkveebedrijf voort te gaan zetten. (...) In augustus 2002 heb ik A nog eens benaderd, omdat ik een boerderij in de bemiddeling kreeg. (...) Toen ik hem benaderde was zijn eerste reactie dat hij een afspraak met zijn vader had gemaakt om het bedrijf in Nederland voort te zullen gaan zetten. Toch heb ik op eigen initiatief de gegevens van het betreffende bedrijf aan A opgestuurd om zijn belangstelling eventueel te wekken (...). We hebben een afspraak gemaakt eind augustus en hebben het bedrijf bezichtigd. A was meteen overtuigd. (...) Na enig rekenwerk over en weer bleek ook hem wel dat dit bedrijf in Duitsland toch financieel wel heel aantrekkelijk zou zijn. (...) Ook A zijn vader raakte ervan overtuigd dat het aankopen van dit bedrijf met name een financieel betere optie voor A zou zijn. (...) de gehele transactie werd daarna afgewikkeld in een tijdsbestek van enkele weken. (...)"

2.24. Bij brief van 29 april 2009 heeft K belanghebbende het volgende medegedeeld:

"(...) Eind 2001 zijn opnieuw gesprekken met u aangegaan en is met u besproken uw bedrijfsactiviteiten samen met uw zoon op een andere locatie voort te zetten. (...) Gaandeweg werd duidelijk dat de zoon serieus wilde nadenken over een andere locatie voor het bedrijf. Hiertoe is met name in noord Nederland en in Duitsland een aantal bedrijven bekeken."

2.25. Bij de conclusie van repliek in eerste aanleg van 19 februari 2010 heeft belanghebbende een kopie van de brief van de Rabobank van 17 februari 2010 gevoegd. In deze brief staat onder meer vermeld:

“In 2002 zijn er gesprekken geweest met u en uw vrouw over de toekomst van uw bedrijf en over de financieringsmogelijkheden van het bedrijf. Het pachtcontract van zoon A op een pachtboerderij in Duitsland zou in 2002 aflopen. Het was de bedoeling dat hij daarna terug zou komen om met u in maatschap verder te boeren met als doelstelling op termijn het bedrijf over te nemen. Hiervoor waren twee mogelijkheden:

1. Het huidige bedrijf aanpassen door het bouwen van een tweede bedrijfswoning en of het kopen van land (...), de bedrijfsgebouwen boden voldoende ruimte.

2. Dienst Landelijk gebied was al met u in gesprek omdat men grond van u wilde aankopen voor natuurdoelstellingen. Eerst is er gekeken naar de mogelijkheden van behoud van hectares rondom uw bedrijf in Z. Omdat daarvoor concreet geen mogelijkheden waren zijn ook verplaatsingsmogelijkheden onderwerp van gesprek geweest. Het was een optie dat er door A een melkveebedrijf aangekocht zou worden en dat u het huidige bedrijf in afgeslankte vorm zou gebruiken voor de opfok van Jongvee.

In augustus 2002 dient de mogelijkheid zich aan een ander bedrijf te kopen in P in Duitsland. Hiervoor is door u bij onze bank een financiering aangevraagd en toegekend, de aankoop van het bedrijf in P is in september 2002 gerealiseerd.”

2.26. Belanghebbende heeft in juli 2004 aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2002 gedaan naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 45.316. De in 2002 door hem behaalde stakingswinst stelt belanghebbende op nihil. Dit bedrag is als volgt berekend:

Aandeel stakingswinst	€ 584.781
FOR (31-12-2001)	- 52.052
Totaal	€ 636.833
Af: Stakingsvrijstelling	- 7.260 -/-
Totale stakingswinst	€ 629.573
Af: bedongen lijfrenterecht	€ 407.878
Af: winstrecht	€ 221.695 +
	- 629.573 -/-
	€ nihil

2.27. De Inspecteur heeft het belastbare inkomen uit werk en woning over het onderhavige jaar als volgt vastgesteld:

Aangegeven belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 45.316
Meer stakingswinst	- 629.573
Minder zelfstandigenaftrek:	- 3.196 +
Vastgesteld belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 678.085

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In hoger beroep is in geschil het antwoord op de vraag of de Inspecteur het inkomen uit werk en woning van belanghebbende voor het jaar 2002 op een te hoog bedrag heeft vastgesteld. Het geschil spitst zich daarbij toe op de volgende vragen:

Primair:

1. Kan belanghebbende in 2002 op basis van artikel 3.129 van de Wet IB 2001, premies voor lijfrenten als bedoeld in artikel 3.124, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 in aanmerking nemen? In dit verband is met name in geschil of de premies verschuldigd waren als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van een onderneming in de zin van artikel 3.126, lid 1, onderdeel a, 2°, van de Wet IB 2001.

2. Kan belanghebbende de realisatie van overdrachtswinst behaald bij inbreng in de maatschap en voor zover niet omgezet in lijfrenten, uitstellen door middel van winstrechten?

Subsidiar:

Kan belanghebbende een herinvesteringsreserve vormen in verband met de overdracht van de hiervoor – onder 2.12 – bedoelde activa aan de maatschap?

Daarnaast heeft belanghebbende verzocht de Inspecteur te veroordelen in de vergoeding van de door hem geleden immateriële schade.

In (voorwaardelijk) incidenteel hoger beroep houdt partijen verdeeld het antwoord op de vraag of de Inspecteur het Advies als een op de zaak betrekking hebbend stuk in de procedure mocht inbrengen?

3.2. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vaststelling van het belastbare inkomen uit werk en woning conform zijn aangifte.

3.3. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Artikel 3.124, aanhef en onderdeel a, van de Wet (tekst 2002) luidt: "Uitgaven voor inkomensvoorzieningen zijn de op de belastingplichtige drukkende: a. premies voor lijfrenten die dienen ter compensatie van een pensioentekort tot de in de artikelen (...) 3.129 genoemde bedragen". Artikel 3.126, eerste lid, aanhef en onderdeel a, 2°, van de Wet luidt: "Premies voor lijfrenten worden alleen in aanmerking genomen indien zij zijn verschuldigd aan: a. een van de volgende verzekeraars die de lijfrenteverplichting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen: (...) een (...) in Nederland gevestigd lichaam, mits de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van een onderneming aan (...) dat lichaam, maar tot ten hoogste het bedrag van de met of bij die overdracht behaalde winst en het bedrag van de afnemingen van de oudedagsreserve volgens artikel 3.70 in het jaar van de overdracht".

4.2. Artikel 3.129, eerste lid, van de Wet luidt: "Een ondernemer die in het kalenderjaar een onderneming - of een gedeelte daarvan - waaruit hij als ondernemer winst geniet staakt kan, vanwege de omzetting van de stakingswinst in een lijfrente, premies voor lijfrenten als bedoeld in artikel 3.124, onderdeel a, in aanmerking nemen tot een gezamenlijk bedrag van ten hoogste het bedrag van de winst behaald met of bij die staking, maar tot niet meer dan het in het tweede lid aangegeven maximum verminderd met het in het derde lid bedoelde bedrag aan reeds opgebouwde voorzieningen."

4.3. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 12 september 2003, nr. 37.427, LJN AF3285, BNB 2003/397 het volgende overwogen: "Zoals de Hoge Raad in zijn arrest van 8 november 2000, nr. 35 393, BNB 2001/188, heeft overwogen, dient gelet op de strekking van de bij de Wet van 12 december 1991, Stb. 697, herziene regeling voor de aftrek van premies voor lijfrenten en de uit de geschiedenis van de totstandkoming van het bij die Wet ingevoerde artikel 45, lid 5, letter a, sub 2, van de Wet [op de inkomstenbelasting 1964, toevoeging Hof] blijken de bedoeling van de wetgever, onder een overdracht in de zin van die bepaling niet te worden begrepen de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming onmiddellijk gevolgd door een tevoren overeengekomen overdracht aan een derde, omdat in een zodanig geval niet kan worden gezegd dat de persoon of het lichaam waaraan de premies worden betaald, de onderneming heeft overgenomen. Met een zodanig geval moet, gelet op de voormelde strekking van de herziene regeling voor de aftrek van premies voor lijfrenten en de wetsgeschiedenis, op één lijn worden gesteld het geval dat bij de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming reeds vaststaat dat die onderneming binnenkort zal worden geliquideerd of de verkoop daarvan aan een derde nagenoeg is afgerond."

4.4. Voorts heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 7 mei 2010, nr. 08/01890, LJN BI3713, BNB 2010/221, beslist dat met artikel 3.126, eerste lid, onderdeel a, ten 2e van de Wet door de wetgever geen inhoudelijke wijziging is beoogd ten opzichte van het bepaalde in artikel 45, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

4.5. Gelet op het vorenoverwogene, dient het Hof slechts de vraag te beantwoorden of bij de inbreng van de activa in de maatschap reeds vaststond dat ingebrachte onderneming binnen korte tijd zou worden geliquideerd. Bij de beantwoording van de voorliggende vraag stelt het Hof voorop dat door belanghebbende aan de BV is overgedragen een evenredig gedeelte van de tot dusverre in maatschapsverband voor zijn rekening gedreven onderneming. Deze overdracht heeft gestalte gekregen door het aangaan van een (nieuwe) maatschap tussen belanghebbende, zijn echtgenote en de BV en de inbreng van de vorenbedoelde activa in deze maatschap. De voorliggende vraag dient

dan ook te worden beantwoord naar het tijdstip waarop de inbreng van de hiervoor bedoelde activa in de maatschap met de BV heeft plaatsgehad, dan wel, zo dat tijdstip later ligt, op het moment waarop deze inbreng, en daarmee de overdracht van de bedoelde activa aan de BV civielrechtelijk perfect geworden is door de oprichting van de BV op 8 april 2002. Vaststaat dat belanghebbende en zijn echtgenote op 31 december 2001 in de hiervoor – onder 2.5. – aangehaalde voorovereenkomst reeds waren overeengekomen over te gaan tot de oprichting van de BV en de resultaten van de tot dan toe samen in maatschapsverband gedreven melkveehouderijbedrijf met terugwerkende kracht tot 1 mei 2001 dan wel 1 oktober 2001 (mede) voor rekening van de BV te brengen. Uiteindelijk is gekozen voor een terugwerkende kracht tot 1 oktober 2001. Belanghebbende, die heeft gesteld dat de maatschapsovereenkomst, mede houdende de inbreng van de vorenbedoelde activa in deze maatschap, is aangegaan met de BV in oprichting vóór 8 april 2002, draagt voor deze stelling, gelet op de gemotiveerde betwisting daarvan door de Inspecteur, de bewijslast. Met hetgeen belanghebbende ter zake naar voren heeft gebracht, waaronder de stukken als hiervoor – onder 1.9 – bedoeld, heeft hij, naar het oordeel van het Hof, niet voldaan aan de op hem rustende bewijslast. Vaststaat dat de maatschap tussen belanghebbende, zijn echtgenote en de BV schriftelijk is vastgelegd op 8 augustus 2002. Het Hof acht aannemelijk, zoals belanghebbende ter zitting heeft betoogd, dat de maatschap enige tijd voordien mondeling zal zijn overeengekomen. Gelet op de hiervoor – onder 1.9 – bedoelde stukken, met name de onder 2.10 en 2.11 genoemde brieven van respectievelijk 31 mei 2002 en 11 juni 2002 van de gemachtigde van belanghebbende, moet het ervoor worden gehouden dat de mondelinge overeenstemming tot inbreng van het in geding zijnde overgedragen gedeelte van de onderneming van belanghebbende waar tegenover hij (onder meer) de gereleveerde lijfrente heeft bedongen, begin juni 2002 heeft plaatsgehad. Het Hof moet derhalve antwoord geven op de vraag of begin juni 2002 reeds vaststond dat de onderneming binnenkort zou worden geliquideerd.

4.6. Belanghebbende heeft verzocht om vermindering van de stakingswinst met een beroep op artikel 3.129 van de Wet. Op hem rust dan – gelet op de gemotiveerde betwisting daarvan door de Inspecteur – de last aannemelijk te maken dat begin juni 2002 nog niet vaststond dat de in de BV ingebrachte onderneming zou worden geliquideerd. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende aannemelijk gemaakt, dat begin juni 2002 niet vaststond dat de onderneming binnenkort zou worden geliquideerd. Begin juni 2002 bestond nog de intentie tot voortzetting van de veehouderij te Z. Met onder andere de verwijzing naar de onder 2.23 tot en met 2.25 genoemde feiten en verklaringen maakt belanghebbende aannemelijk dat A eerst in augustus 2002 heeft besloten de veehouderij van belanghebbende niet over te willen nemen. De voorgenomen verplaatsing van de onderneming (naar elders in Nederland of naar Duitsland) doet aan het vorenoverwogene, naar het oordeel van het Hof, niet af, aangezien een dergelijke verplaatsing niet noodzakelijkerwijs ook staking van de aan de BV overgedragen onderneming betekent (Vgl. HR 19 maart 2010, nr. 08/02813, LJN BK4551, BNB 2010/214). Een voortzettingseis ten aanzien van de overgedragen onderneming wordt overigens niet gesteld (vgl. HR 1 oktober 2004, nr. 39668, LJN AR3101, BNB 2005/5).

4.7. Ook de leeftijd en de gezondheid van belanghebbende begin juni 2002 maken het vorenoverwogene niet anders.

4.8. Ten aanzien van het incidentele hoger beroep overweegt het Hof als volgt. Aangezien de Inspecteur in de procedure voor de Rechtbank geheel in het gelijk is gesteld, is zijn incidentele hoger beroep niet-ontvankelijk vanwege het ontbreken van een procesbelang. Het Hof begrijpt uit de door de Inspecteur gegeven toelichting daarop, dat de Inspecteur het oordeel van de Rechtbank met betrekking tot de toelaatbaarheid van het door de Inspecteur in het geding gebrachte advies wenst te bestrijden. Nu een goede procesorde met zich brengt dat het Hof deze stelling in de behandeling van het hoger beroep van belanghebbende betreft, zal het Hof het incidentele appel van de Inspecteur behandelen als ware het een van de weren van de Inspecteur.

4.9. De toelaatbaarheid van het door de Inspecteur in het geding gebrachte Advies, kan in het midden blijven. Gelet op de inhoud van het Advies, gaat ook het Advies immers uit van de hiervoor – onder 4.5 – geschetste situatie. Uit het Advies blijkt niet dat de liquidatie van de aan de BV overgedragen onderneming begin juni 2002 reeds vaststond. Op het moment waarop het advies werd uitgebracht overwoog belanghebbende weliswaar kennelijk om zijn onderneming te staken, maar die beslissing stond, gelet op de gedingstukken, toen nog niet vast, aangezien een voortzetting van de onderneming met participatie van zoon A op dat moment nog een reële optie was.

4.10. Het vorenoverwogene brengt het Hof tot de gevolgtrekking dat het gelijk op dit punt aan de zijde van belanghebbende is.

4.11. Belanghebbende neemt voorts het standpunt in dat hij op grond van goedkoopmansgebruik de realisatie van overdrachtswinst behaald ter zake van voormelde inbreng en voor zover de overdrachtswinst niet is verminderd met de bedongen lijfrenten, kan uitstellen door middel van winstrechten, waardoor deze winst geen deel uit maakt van zijn inkomen uit werk en woning van het onderhavige jaar.

4.12. Indien een ondernemer zijn onderneming - of een gedeelte daarvan - overdraagt en voor zichzelf als tegenprestatie een recht op uitkering van een bepaald gedeelte van de met die onderneming door de koper te behalen winst bedingt, staat goed koopmansgebruik toe de waarde van dit winstrecht niet terstond voor de berekening van de overdrachtswinst in aanmerking te nemen. De overdragende ondernemer blijft dan immers winst uit de overgedragen onderneming genieten, zij het indirect door middel van betalingen door de koper. Deze regel geldt niet indien een bedrijfsmiddel wordt overgedragen tegen een recht op de winst uit een onderneming die niet door de verkoper werd gedreven. In dat geval is uitstel van winstneming niet toegestaan, tenzij geen redelijke schatting kan worden gemaakt van de waarde van het winstrecht (vgl. HR 15 oktober 2010, nr. 09/00435, LJN BM8075, BNB 2011/34).

4.13. Derhalve dient te worden beoordeeld of het winstrecht dat belanghebbende heeft bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van het voor rekening van de BV gebrachte gedeelte van de onderneming betrekking heeft op wezenlijk dezelfde onderneming als die, welke voorheen (mede) voor zijn rekening en risico werd gedreven.

4.14. Naar het oordeel van het Hof, is (het voor rekening van de BV gebrachte gedeelte van) de onderneming niet wezenlijk dezelfde gebleven, zodat het bedongen winstrecht niet tot uitstel van winstneming kan leiden. Daartoe acht het Hof het volgende redengevend. Vaststaat dat de maatschap, waarvan de BV deel uitmaakt, de melkquota en een groot deel van het melkvee heeft verkocht, waarna zij de vrijgekomen middelen heeft geïnvesteerd in Duitsland. Ofschoon, zoals volgt uit het hiervoor – onder 4.5. en 4.6. – overwogene, begin juni 2002 nog niet vaststond dat (het overgedragen gedeelte van) de onderneming in Z zou worden verplaatst naar Duitsland dan wel zou worden geliquideerd, onder meer aangezien op dat moment niet vaststond dat bij een mogelijke verplaatsing naar Duitsland de identiteit van het melkveehouderijbedrijf in Z verloren zou gaan, is dat uiteindelijk, naar het oordeel van het Hof wel het geval geweest. Daarbij neemt het Hof onder meer de volgende omstandigheden in aanmerking. De leidinggevende is niet dezelfde gebleven, de aard van het reeds bestaande bedrijf in Duitsland is niet dezelfde als van dat in Z, en er zijn slechts een beperkt aantal koeien van Z naar P overgebracht, terwijl niet gebleken is van overige overgebrachte zaken, noch van een zelfde kring van afnemers. Het bedrijf in Duitsland wordt overigens niet (mede) door de BV geëxploiteerd, maar door de hiervoor – onder 2.18 – genoemde GbR, waarvan de BV geen deel uitmaakt. De door de gemachtigde van belanghebbende ter zitting opgeworpen stelling dat de BV met de door haar – met de verkoop van de melkquota ontvangen - geldmiddelen aangekochte onroerende zaken in Duitsland door middel van een winstafhankelijk huur haar onderneming heeft voortgezet, brengt, naar het oordeel van het Hof, niet mee dat de door de BV overgenomen onderneming in wezen dezelfde is gebleven. Het resterende gedeelte van de door de maatschap, en daarmee (mede) voor rekening van de BV, in stand gebleven melkveebedrijf in Z is, naar het oordeel van het Hof zo gering dat niet gezegd kan worden dat het door belanghebbende bedongen winstrecht recht geeft op een aandeel in de winst van wezenlijk dezelfde onderneming als die, welke voorheen (mede) voor zijn rekening en risico werd gedreven.

4.15. Het vorenoverwogene brengt het Hof tot de gevolgtrekking dat de grief van belanghebbende op dit punt niet slaagt.

4.16. Blijkens de stukken van het geding is tussen partijen niet in geschil dat de waarde van het winstrecht voor belanghebbende moet worden gesteld op € 221.695. Dit bedrag wordt als onderdeel van de stakingswinst in het onderhavige jaar in aanmerking genomen.

4.17. Subsidiair heeft belanghebbende het standpunt ingenomen dat in het onderhavige jaar een herinvesteringsreserve kan worden gevormd in verband met de inbreng van de hiervoor – onder 2.12 – bedoelde activa in de BV.

4.18. Naar het oordeel van het Hof rust op belanghebbende, gelet op de gemotiveerde betwisting daarvan door de Inspecteur, de last aannemelijk te maken dat is voldaan aan de voorwaarden die

worden gesteld aan het vormen van een herinvesteringsreserve, waarbij het er in casu met name op neer komt dat de onderneming door belanghebbende niet is gestaakt, maar door hem is voortgezet. Belanghebbende faalt in het leveren van dat bewijs, reeds omdat de onderneming voor zover hier aan de orde nu juist door middel van de inbreng in de maatschap is overgedragen aan de BV, waartegenover belanghebbende bij de BV een lijfrente en een winstrecht heeft bedongen. Ook deze grief van belanghebbende slaagt derhalve niet.

4.19. Uit het voorgaande volgt dat de stakingswinst verminderd dient te worden met de bedongen lijfrente. De stakingswinst kan dan als volgt berekend worden:

Aandeel stakingswinst	€ 584.781
FOR (31-12-2001)	- 52.052
Totaal	€ 636.833
Af: Stakingsvrijstelling	- 7.260 -/-
Totale stakingswinst	€ 629.573
Af: Bedongen lijfrenterecht	- 407.878 -/-
Belaste stakingswinst	€ 221.695

4.20. Het belastbare inkomen uit werk en woning over het onderhavige jaar bedraagt dan:

Aangegeven belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 45.316
Stakingswinst	- 221.695
Correctie vanwege lagere zelfstandigenaftrek	- 3.196 +
Vast te stellen belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 270.207

4.21. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft geen zelfstandige gronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente aangevoerd. Nu het Hof ook overigens niet is gebleken dat de bepalingen met betrekking tot de heffingsrente onjuist zijn toegepast, is het beroep slechts gegrond voor zover het de vorenbedoelde vermindering van het nader vastgestelde belastbare inkomen betreft.

4.22. Belanghebbende heeft voorts verzocht de Inspecteur te veroordelen in de vergoeding van de door hem geleden immateriële schade. Ter zitting zijn partijen bij wijze van compromis overeengekomen dat de te lange behandeldingsduur moet worden vastgesteld op vier maal een half jaar, zodat de vergoeding van de door belanghebbende geleden immateriële schade moet worden gesteld op $4 \times € 500$ is € 2.000 (vgl. HR 10 juni 2011, nrs. 09/05112 en 09/02639, LJN: BO5080 en LJN: BO5046). Naar het Hof begrijpt, behelst het compromis mede dat deze vergoeding ten laste van de Inspecteur komt.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5. Proceskosten

In hoger beroep heeft belanghebbende niet gepersisteerd in zijn in eerste aanleg gedane voorwaardelijke verzoek om integrale proceskostenvergoeding, zodat het Hof de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht berekent op 2 punten ? wegingsfactor 1 ? € 218 ? factor 1 voor samenhangende zaken = € 436 aan kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand bedragen, de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep heeft moeten maken op 2,5 punten ? wegingsfactor 1 ? € 437 ? factor 1 voor samenhangende zaken = € 1092,50 en de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken vaststelt op 2,5 punten ? wegingsfactor 1 ? € 437 ? factor 1 voor samenhangende zaken = € 1092,50, ofwel in totaal op € 2.621. In verband met de samenhang met zaak nummer 11/00025 wordt aan de onderhavige zaak € 1.311 toegerekend.

6. Beslissing

Het Hof

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,
- verklaart het tegen de uitspraak van de Inspecteur ingestelde beroep gegrond,
 - vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
- vermindert de aanslag tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 270.207,
 - vermindert de beschikking heffingsrente dienovereenkomstig,
- veroordeelt de Inspecteur tot betaling van een schadevergoeding van € 2.000 aan belanghebbende,
 - veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.311,
 - gelast dat de Staat aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 41 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 112 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. P. van der Wal, voorzitter, mr. R.F.C. Spek en mr. E. Polak, in tegenwoordigheid van mr. H. de Jong als griffier.

De beslissing is op 13 november 2012 in het openbaar uitgesproken.