

Geen recht op lijfrentepremieaftrek omdat reeds voor overdracht onderneming was besloten tot liquidatie

LJN: BZ6451, Gerechtshof 's-Gravenhage , BK-12/00378

Datum uitspraak:
08-01-2013

Datum publicatie:
05-04-2013

Rechtsgebied:
Belasting

Soort procedure:
Hoger beroep

Inhoudsindicatie:
Inkomstenbelasting. Verwijzingszaak HR 27 april 2012, nr. 11/03880, LJN: BW4186 (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20120427arresthr11-03880.pdf>). De inbreng van de onderneming in de BV maakt onderdeel uit van een geheel van rechtshandelingen gericht op de liquidatie van de onderneming. Mitsdien leidt de inbreng van de onderneming tot afrekening. Geen sprake van het ontbreken van een nieuw feit. Geen strijd met art. 49 VWEU (tot 1 december 2009: art. 43 EG-Verdrag). Stakingswinst terecht in het jaar 2000 belast.

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-12/00378

Uitspraak van 8 januari 2013

in het geding tussen:

[X], wonende te [Z], hierna: belanghebbende,

en

de directeur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, hierna: de Inspecteur,

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Haarlem van 30 april 2009, nummer AWB 08/600 (**niet gepubliceerd**), betreffende na te vermelden navorderingsaanslag.

Aanslag, bezwaar en geding in eerste aanleg

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2000 en met dagtekening 19 april 2002 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 31.127. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur de aanslag verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 7.562. Vervolgens heeft de Inspecteur met dagtekening 1 november 2005 aan belanghebbende voor het jaar 2000 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (hierna: de aanslag) opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 1.524.402.

- 1.2. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur belanghebbendes bezwaar tegen de aanslag afgewezen.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de rechtbank ingesteld. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1. Belanghebbende is van de uitspraak van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Gerechtshof Amsterdam (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20110714hofAmsterdamBK09-00391.htm>). Dat Hof heeft de uitspraak van de rechtbank vernietigd. Op het door de staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam ingestelde beroep in cassatie heeft de Hoge Raad bij arrest van 27 april 2012, nummer 11/03880 (LJN: BW4186) die uitspraak vernietigd en het geding verwezen naar het Gerechtshof 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van zijn arrest. Het door belanghebbende incidenteel ingestelde beroep in cassatie heeft de Hoge Raad ongegrond verklaard.

2.2. Partijen zijn in de gelegenheid gesteld zich schriftelijk uit te laten naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad, van welke gelegenheid beide partijen gebruik hebben gemaakt.

Partijen hebben vervolgens op elkaars uitlatingen gereageerd.

2.3. Een mondelinge behandeling van de zaak heeft niet plaatsgehad. Partijen hebben het Hof schriftelijk toestemming verleend een dergelijk onderzoek achterwege te laten.

2.4. De Inspecteur is overeenkomstig diens bij zijn brief van 23 mei 2012, derde alinea, gedaan verzoek op donderdag 22 november 2012 door de griffier op de hoogte gesteld van het onder 4.1 van deze uitspraak vermelde oordeel van het Hof omtrent de omvang van de verwijzingsopdracht van de Hoge Raad, doch heeft omtrent geen van de onder 4.2 vermelde overige standpunten van belanghebbende een reactie aan het Hof gezonden.

Vaststaande feiten

3.1. In het geding na verwijzing dient te worden uitgegaan van de hierna vermelde door de Hoge Raad in zijn arrest tot uitgangspunt genomen feiten:

“3.1.1. Belanghebbende is met zijn echtgenote een vennootschap onder firma aangegaan (hierna: de VOF). De bedrijfsactiviteiten bestonden uit het houden van melkvee. Deze vonden deels plaats op eigen grond en deels op gepachte grond.

3.1.2. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben op 31 januari 2000 een voorovereenkomst tot oprichting van de besloten vennootschap [A] B.V. (hierna: de BV) gesloten. In de overeenkomst is – voor zover hier van belang – het volgende bepaald: ‘Ter storting op de aandelen zullen de oprichters in de vennootschap inbrengen hun aandeel in de gehele te [Q] gevestigde, (...) thans in firmaverband uitgeoefende onderneming (...).’

3.1.3. Op 8 september 2000 is namens belanghebbende en zijn echtgenote een verzoek tot ‘geruisloze omzetting’ op grond van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) ingediend. Het verzoek betreft de inbreng in de BV van de in de VOF gedreven onderneming met als overgangstijdstip 1 januari 2000.

3.1.4. Bij beschikking van 25 september 2000 zijn de voorwaarden voor laatstvermelde geruisloze omzetting vastgesteld. Daartoe is verwezen naar de standaardvoorwaarden opgenomen in het besluit van 24 september 1997, nr. DB97/2950M, BNB 1997/365, die als bijlage bij de beschikking zijn opgenomen. Namens de BV heeft belanghebbende zich op 13 januari 2001 akkoord verklaard met de gestelde voorwaarden.

3.1.5. De BV is bij notariële akte van 10 januari 2001 opgericht. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben zich daarbij verplicht de door hen genomen aandelen vol te storten door inbreng van de in firmaverband gedreven onderneming. De oprichtingsakte bepaalt voorts dat de onderneming wordt geacht vanaf 1 januari 2000 voor rekening en risico van de BV te zijn gedreven.

3.1.6. In oktober 2000 is al het vee van de onderneming verkocht. Voorts is in 2000 de in de onderneming gebruikte beregeningsinstallatie met pomp verkocht. Een deel van de inventaris van de onderneming is in 2001 verkocht en de rest in 2002. Het gehele melkquotum is in het voorjaar van 2001 verkocht. Op 13 juni 2001 is een deel van de grond met opstallen verkocht.

3.1.7. Op 19 oktober 2001 heeft de BV een afspraak gemaakt over de koop van een landbouwbedrijf in Denemarken. De BV heeft op 17 april 2002 de koopovereenkomst gesloten.

3.1.8. In april 2002 zijn belanghebbende en zijn echtgenote naar Denemarken geëmigreerd.

3.1.9. Op 20 juni 2002 heeft de BV de in Nederland resterende grond en opstallen verkocht. Op 26 juni 2002 is met de verpachter een overeenkomst gesloten ingaande 1 juli 2002 ter beëindiging van het bestaande pachtrecht.

3.1.10. Belanghebbende heeft een lijfrente bij de BV bedongen voor een koopsom van f 38.911.

3.1.11. Naar aanleiding van een in het jaar 2005 gehouden boekenonderzoek heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende bij de inbreng van de onderneming in de BV ten onrechte gebruik heeft gemaakt van de faciliteit van artikel 18 Wet IB 1964 en dat ten onrechte op grond van artikel 45, lid 7, Wet IB 1964 premies voor lijfrente in aftrek zijn gebracht. Op basis van het onderzoek is de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd."

In aanvulling op de vorenvermelde feiten stelt het Hof nog de volgende feiten vast:

3.2. Volgens de tot de gedingstukken behorende correspondentie zijn belanghebbende en makelaar [B] vanaf voorjaar 2000 met mevrouw [C] en haar zaakwaarnemer [D] B.V. (hierna: de zaakwaarnemer) in onderhandeling over de verkoop van tot de onderneming behorende 3.65.04 ha grond met opstallen. Belanghebbende heeft blijkens een brief van de zaakwaarnemer met dagtekening 1 mei 2000 tijdens een gesprek op 28 april 2000 medegedeeld begin 2001 naar Denemarken te willen emigreren. Dit wordt bevestigd in een brief van belanghebbendes makelaar van 18 september 2000.

Omvang van het geding na verwijzing en standpunten van partijen

4.1. Partijen zijn verdeeld over de omvang van de verwijzingsopdracht van de Hoge Raad. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat het Hof na verwijzing slechts te oordelen heeft over de eventueel aan belanghebbende toe te kennen vergoeding voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de Hoge Raad slechts heeft geoordeeld omtrent één van de door haar in hoger beroep ingenomen standpunten, en dat het Hof na verwijzing nog heeft te oordelen over haar overige standpunten. Dienaangaande is het Hof van oordeel dat het standpunt van de Inspecteur berust op een onjuiste lezing van het arrest. Het Hof deelt de opvatting van belanghebbende.

4.2. Aldus is na verwijzing tussen partijen nog in geschil of geen sprake is van een nieuw feit als bedoeld in artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), of geen sprake is van een samenstel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming, of de stakingswinst ten onrechte in het jaar 2000 is belast, of de Inspecteur met het opleggen van de navorderingsaanslag in strijd heeft gehandeld met het Europese recht, meer in het bijzonder artikel 49 VWEU (tot 1 december 2009: artikel 43 van het EG-verdrag) en tot slot of de navorderingsaanslag dient te worden vernietigd wegens strijd met het rechtszekerheids- en het zorgvuldigheidsbeginsel, zoals belanghebbende stelt en de Inspecteur betwist.

4.3. Voor de standpunten van partijen en de gronden waarop zij deze doen steunen, verwijst het Hof naar de gedingstukken.

Conclusies van partijen

5.1. Het hoger beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, tot vernietiging van de navorderingsaanslag en tot veroordeling van de Inspecteur tot integrale vergoeding van de door belanghebbende voor de behandeling in bezwaar alsmede voor het geding in beroep en hoger beroep gemaakte kosten.

5.2. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

Oordeel van de rechtbank

6. De rechtbank heeft het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard en daartoe het volgende overwogen, waarbij de rechtbank belanghebbende als "eiser" en de Inspecteur als "verweerder" heeft aangeduid:

"Geruisloze inbreng

4.1. Ingevolge artikel 18 Wet IB kan indien een niet in de vorm van een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming wordt omgezet in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming, op verzoek van de belastingplichtige de onderneming voor het bepalen van de uit die onderneming in het kalenderjaar van omzetting genoten winst worden geacht niet te zijn gestaakt, mits de oprichters van de vennootschap in het aandelenkapitaal geheel of nagenoeg geheel in dezelfde verhouding gerechtigd zijn als in het vermogen van de omgezette onderneming en overigens de door de minister te stellen voorwaarden zijn vervuld. Deze voorwaarden mogen slechts strekken ter verzekering van de heffing en de invordering van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, welke verschuldigd zouden zijn of zouden worden ingeval artikel 18 Wet IB bij de omzetting geen toepassing zou hebben gevonden.

4.2. Tekst noch strekking van artikel 18 Wet IB geven aanleiding tot het stellen van de eis dat de ingebrachte onderneming gedurende een bepaalde periode ongewijzigd wordt voortgezet. Artikel 18 Wet IB dient slechts buiten toepassing te blijven in gevallen waarin de inbreng van de onderneming onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming (Hoge Raad 29 augustus 1997, nr. 32 444, BNB 1997/375). Op verweerder rust de last te bewijzen dat de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of de liquidatie van de onderneming.

4.3. Eiser stelt zich op het standpunt dat de vraag of sprake is van een geheel van rechtshandelingen gericht op overdracht of liquidatie van de onderneming, dient te worden beoordeeld naar het moment van het sluiten van de voorovereenkomst op 31 januari 2000 en niet naar de daadwerkelijke oprichtingsdatum van de BV (10 januari 2001). Op het moment van het sluiten van de voorovereenkomst op 31 januari 2000 bestond nog geen voornemen tot verkoop of beëindiging van de onderneming, aldus eiser.

4.4. De rechtbank is evenwel van oordeel dat onder inbreng in dit verband moet worden verstaan de eigendomsoverdracht van de bestanddelen van het ondernemingsvermogen. De voorovereenkomst bepaalt niet dat de inbreng op een eerder moment dan de oprichting van de besloten vennootschap dient plaats te vinden. Die overeenkomst bepaalt slechts dat inbreng ter storting op de aandelen zal plaatsvinden en dat de onderneming wordt geacht vanaf 1 januari 2000 voor rekening en risico van de vennootschap te zijn gedreven. Op het overgangstijdstip wordt niet, zoals eiser kennelijk meent, de onderneming "geacht te zijn ingebracht", maar vanaf dat tijdstip wordt de onderneming geacht rechtstreeks voor rekening van de vennootschap te zijn uitgeoefend, mits deze eerst in de daartoe opgerichte vennootschap is ingebracht. Onder inbreng van de onderneming wordt verstaan de eigendomsoverdracht van de bestanddelen van het ondernemingsvermogen. Inbreng kan slechts plaatsvinden zodra de naamloze of besloten vennootschap bij notariële akte is opgericht (vgl. Hof Arnhem 18 januari 2004, nr. 02/3339).

4.5. Inbreng kan aldus eerst hebben plaatsgevonden vanaf de datum van oprichting van de BV op 10 januari 2001 en aannemelijk is dat de inbreng in de BV ook op (of rond) die datum heeft plaats gevonden, zodat eerst naar dat moment dient te worden beoordeeld of bij eiser het voornemen tot liquidatie of overdracht van de onderneming bestond.

4.6. Bij beoordeling van de vraag of dit voornemen tot liquidatie op genoemd tijdstip bestond stelt de rechtbank voorop dat uit de vaststaande feiten volgt dat eiser reeds in 2000 is begonnen met beëindiging van het melkveebedrijf. Het vee van het melkveebedrijf en de beregeningsinstallatie met pomp zijn in 2000 verkocht aan een derde. Voorts heeft eiser in dat jaar te kennen gegeven naar Denemarken te willen emigreren. Bovendien zijn in 2000 onderhandelingen aangevangen over de verkoop van bovengenoemde

3.65.04 ha grond, bestaande uit erf, ondergrond, bedrijfsopstallen en weiland. Hieruit leidt de rechtbank af dat bij eiser reeds in 2000, dus voorafgaande aan de oprichting van de BV en de voorgenomen inbreng van de onderneming in de BV, het voornemen bestond de onderneming te beëindigen. De stelling van eiser dat het vee is verkocht vanwege renovatie of herbouw van hun onderkomen, acht de rechtbank niet geloofwaardig. Het vee vormt een essentieel onderdeel van de bedrijfsvoering van eiser zodat ervan moet worden uitgegaan dat deze verkoop direct verband hield met de beëindiging van het bedrijf en niet met eventuele renovatie of herbouw van de stal. Hoewel dienaangaande een offerte is uitgebracht op 3 oktober 2000, heeft renovatie of herbouw van de stal niet plaatsgevonden, zodat het voor de hand ligt ervan uit te gaan dat het vee niet is verkocht met het oog daarop. Vernieuwing of renovatie was mogelijk gericht op het geschikt maken van de stal voor verkoop. De rechtbank leidt uit de vaststaande feiten af dat de verkoop van het vee deel uitmaakte van de beëindiging van de onderneming. Eiser heeft nadat hij besloten had om de stal niet te laten verbouwen, geen stappen ondernomen om nieuw vee te kopen voor zijn melkveebedrijf, hetgeen in dat geval wel voor de hand zou hebben gelegen. Dat de melkquota in oktober 2000 tijdelijk (voor de duur van de heffingsperiode 2000/2001) zijn overgedragen acht de rechtbank onvoldoende om aan te nemen dat verkoop van het vee in 2000 als tijdelijk bedoeld was.

4.7. Na de oprichting van de BV op 10 januari 2001 is eiser onverminderd doorgegaan met de in 2000 ingezette beëindiging van de onderneming. Het gehele melkquotum en de overige in de onderneming gebruikte onroerende zaken zijn in 2001 verkocht. De rest van de inventaris van de onderneming is in 2001 en 2002 verkocht, op 16 maart 2001 is het voornemen om te emigreren naar Denemarken en daar een nieuwe onderneming te starten, vastgelegd in een besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders van de BV en is het voorstel om de boerderij te verkopen en elders een boerderij aan te kopen met algemene stemmen aangenomen. Deze feiten en omstandigheden van na de oprichting van de BV liggen in het verlengde van de in 2000 verrichte handelingen tot beëindiging van de onderneming en bevestigen het oordeel dat reeds ten tijde van de inbreng in de BV bij eiser het voornemen bestond tot beëindiging van de onderneming.

4.8. Dat eiser in april 2000 nog 20.000 kilogram melkquotum heeft aangekocht, doet onvoldoende afbreuk aan het oordeel dat ten tijde van de inbreng het voornemen bestond de onderneming te beëindigen. Immers, het gaat om een relatief klein deel van het totale melkquotum dat in de onderneming is gebruikt. In 2000 is al het melkvee verkocht. Tegenover deze op beëindiging gerichte handelingen ziet de rechtbank in genoemde aankoop geen aanwijzing dat eiser het voornemen had de onderneming voort te zetten.

4.9. Eiser stelt zich voorts op het standpunt dat het oorspronkelijk de bedoeling was een deel van de onderneming te "verplaatsen naar Denemarken" en dat de resterende landbouwgronden (in eigendom en pacht) en de bedrijfsopstallen, zonder meer als een onderneming in de zin van art. 6 Wet IB kwalificeren. Eiser bedoelt kennelijk te betogen dat het niet de bedoeling was – ook niet op 31 januari 2001 - de gehele onderneming over te dragen of te beëindigen, maar dat een deel van de onderneming in Nederland zou achterblijven, zodat niet kan worden gezegd dat sprake is van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming. Steun voor deze opvatting vindt eiser in haar brieven van d.d. 18 september 2000, 6 december 2000 en 29 december 2000 aan de zaakwaarnemer van [C] waarin de wens wordt geuit dat de BV de exploitatie van de cultuurgrond met ligboxenstal zal voortzetten na verkoop van de boerderij aan mevrouw [C], dat het de bedoeling was de pachtovereenkomst met betrekking tot de 29.30.70 ha grond voort te zetten, dat alleen de boerderij met de bijbehorende grond zou worden verkocht en dat de rest van de landerijen en opstallen in de onderneming zouden achterblijven.

4.10. Hoewel uit genoemde brieven uit 2000 op zichzelf gezien inderdaad zou kunnen worden afgeleid dat een deel van de onderneming in Nederland zou achterblijven, is de rechtbank op grond van de overige – eerderevermelde – omstandigheden in onderlinge samenhang gezien van oordeel dat eiser in 2000 de bedoeling had de gehele onderneming te beëindigen in verband met emigratie naar Denemarken. Eiser heeft gelet op het voorgaande reeds in 2000 allerlei rechtshandelingen verricht die waren gericht op overdracht en beëindiging van de gehele onderneming. Uiteindelijk is ook de gehele onderneming beëindigd en zijn geen onroerende zaken achtergebleven. Eiser heeft voorts niet inzichtelijk gemaakt hoe en door wie de achterblijvende onderneming zou worden geëxploiteerd nadat hij en zijn gezin naar Denemarken zouden zijn geëmigreerd. Met verweerder is de rechtbank van oordeel dat de in de brieven gedane uitlatingen onderdeel uitmaakten van de onderhandelingen over de verkoop van de onroerende zaken. De rechtbank acht gelet op het een en ander niet aannemelijk dat het aanvankelijk de bedoeling was dat een deel van de onderneming in Nederland zou worden voortgezet.

4.11. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat verweerder heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast. Dit brengt de rechtbank tot de conclusie dat de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de liquidatie van het melkveebedrijf van eiser. Het beroep faalt in zoverre.

Strijd met art. 43 EG-Verdrag

4.12. Eiser betoogt voorts dat het niet toekennen van de faciliteit van de geruisloze inbreng op grond van het feit dat hij zich in Denemarken heeft gevestigd, in strijd is met het recht van vrije vestiging als bedoeld in artikel 43 EG-Verdrag.

4.13. Anders dan eiser betoogt is de onderhavige faciliteit niet geweigerd omdat hij zich in Denemarken heeft gevestigd, maar vanwege de omstandigheid dat de inbreng van de melkveehouderij in de BV onderdeel uitmaakte van een samenhangend geheel van rechtshandelingen gericht op de liquidatie van die onderneming. Onder deze omstandigheden zou eiser de faciliteit van de geruisloze inbreng ook zijn onthouden, indien hij zich elders in Nederland zou hebben gevestigd. Om die reden is een ongeoorloofde inbreuk op het recht van vrije vestiging niet aan de orde (vgl. Hof Arnhem 13 maart 2008, 06/00508).

Stakingsmoment

4.14. Subsidiair respectievelijk meer subsidiair betoogt eiser dat de stakingswinst in 1999 respectievelijk in 2001 had moeten worden belast en dus niet in het onderhavige jaar (2000).

4.15. Voor zover eiser meent dat de VOF moet worden geacht haar ondernemingsactiviteiten op 31 december 1999 te hebben gestaakt, kan de rechtbank hem hierin niet volgen. Steun voor deze opvatting vindt eiser in het arrest van de Hoge Raad van 30 juni 1999, nr. 34 607, BNB 1999/359. In die zaak had de Inspecteur op grond van het Besluit van de Staatssecretaris van 9 oktober 1995, nr. DB95/3576M, BNB 1996/43, goedgekeurd dat ter zake van de inbreng van belanghebbendes eenmanszaak in een besloten vennootschap met betrekking tot de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting de onderneming met terugwerkende kracht tot 1 januari 1996 werd geacht rechtstreeks voor rekening en risico van de nadien opgerichte besloten vennootschap te zijn gedreven. De toepassing van dat besluit was in die zaak niet in geschil. Dat is thans wel het geval.

4.16. De rechtbank stelt vast dat genoemd besluit in de thans voorliggende zaak niet van toepassing is en dat genoemd arrest zich niet voor overeenkomstige toepassing leent voor het onderhavige geval. Genoemd besluit ziet op terugwerkende kracht van de voorovereenkomst voor het tijdstip van overgang van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting in geval van inbreng met fiscale afrekening. Voor toepassing van genoemd besluit dient een schriftelijk verzoek te worden gedaan door of namens een belastingplichtige bij inbreng met fiscale afrekening van een onderneming in een besloten vennootschap. Nu eiser zodanig verzoek niet heeft gedaan – hij wil een geruisloze inbreng – is genoemd besluit reeds om die reden niet van toepassing.

4.17. Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 4 november 1953, BNB 1954/18, kan het overgangstijdstip van de heffing van inkomstenbelasting naar vennootschapsbelasting ingeval van inbreng van een onderneming in een besloten vennootschap niet liggen vóór het moment waarop de daartoe strekkende overeenkomst is gesloten. Dit betekent dat de onderneming niet eerder dan op het moment van het sluiten van de voorovereenkomst van 31 januari 2000 kan zijn gestaakt en dat de heffing over de stakingswinst niet eerder dan naar dat moment kan plaatsvinden. Het subsidiaire betoog van eiser faalt.

4.18. Eiser meent voorts dat de stakingswinst in 2001 belast had moeten worden. Hij stelt zich op het standpunt dat geen terugwerkende kracht mogelijk is en dat de feitelijke inbreng op 10 januari 2001 doorslaggevend is. Ook in zoverre volgt de rechtbank het betoog van eiser niet. De feitelijke inbreng is niet doorslaggevend. Het stakingsmoment kan terugwerken tot het moment waarop de voorovereenkomst is gesloten. Volgens goed koopmansgebruik had eiser de keuze de stakingswinst in 2000 of in 2001 te laten vallen. Die keuze is hem voorgelegd door verweerder. Vaststaat dat hij daarbij ervoor heeft gekozen de stakingswinst in het onderhavige jaar te laten vallen. Op die keuze kan niet meer worden teruggekomen. Het meer subsidiaire betoog faalt derhalve eveneens.

Lijfrentepremieaftrek

4.19. Artikel 45, lid 7, Wet IB (...) bepaalt – voor zover hier van belang – dat premies voor lijfrenten in aanmerking worden genomen indien de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van de onderneming aan de overnemende partij.

4.20. Uit het hiervoor in 4.1 tot en met 4.11 overwogene volgt dat eiser vóór de overdracht van de onderneming aan de BV had besloten zijn in Nederland gelegen melkveebedrijf te liquideren. Derhalve is, ook indien de lijfrente zou zijn bedongen als tegenprestatie voor de overgedragen onderneming, niet voldaan aan de voorwaarde voor premieaftrek (vgl. HR 21 oktober 2005, nr. 41.701, BNB 2005/383). Derhalve bestaat geen recht op lijfrentepremieaftrek. Het beroep is ook in zoverre ongegrond.

Slotsom

4.21. Gelet op al het vorenoverwogene dient het beroep ongegrond te worden verklaard.”

Beoordeling van het hoger beroep

Geruisloze inbreng

7.1.1. Het Hof stelt voorop dat na cassatie als uitgangspunt dient dat belanghebbende zijn onderneming in Nederland heeft gestaakt en dat artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB 1964) geen toepassing vindt indien de inbreng onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming.

7.1.2. Naar het oordeel van het Hof is de rechtbank op goede gronden tot de conclusie gekomen dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de inbreng van de onderneming in de BV onderdeel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen gericht op de liquidatie van de onderneming en dat mitsdien de inbreng van de onderneming tot afrekening leidt. Al hetgeen belanghebbende in hoger beroep heeft aangevoerd ter ondersteuning van zijn stelling dat hij ten tijde van de inbreng niet voornemens was de onderneming te liquideren stuit af op hetgeen objectief is vast te stellen, namelijk dat vóór het moment van inbreng al het vee van de onderneming is verkocht alsmede de beregeningsinstallatie met pomp, belanghebbende in onderhandeling is ten verkoop van de boerderij met een substantieel deel van het land en daarbij te kennen heeft gegeven te willen emigreren naar Denemarken en dat kort na het moment van inbreng het gehele melkquotum is verkocht.

Ontbreken van nieuw feit

7.2. Belanghebbende heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat de aanslag niet in stand kan blijven wegens het ontbreken van een nieuw feit als bedoeld in artikel 16 AWR of – zoals het Hof begrijpt – dat de Inspecteur met het zonder correctie opleggen van de primitieve aanslag een ambtelijk verzuim heeft gepleegd. Hij heeft daartoe aangevoerd dat het een feit van algemene bekendheid was dat een melkbedrijf met een omvang van circa 460.000 kilo melkquotum in die tijd geen toekomstperspectief had en dat de Inspecteur redelijkerwijs had kunnen verwachten dat belanghebbende actie zou ondernemen om zijn bedrijf te kunnen voortzetten. De Inspecteur heeft het standpunt van belanghebbende gemotiveerd weersproken.

7.3. Als uitgangspunt heeft te gelden dat de inspecteur met vertrouwen mag afgaan op de aangifte van de belastingplichtige en dat hij slechts gehouden is een onderzoek in te stellen indien er bijzondere omstandigheden zijn die hem aanleiding geven aan de juistheid van de aangifte te twifelen. Naar het oordeel van het Hof is hetgeen belanghebbende in dit verband heeft gesteld niet een dergelijke omstandigheid. Het laat immers onverlet de voor de toepassing van de geruisloze inbreng niet prohibatieve mogelijkheid van verplaatsing van de onderneming.

7.4. In zijn uitspraak naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad heeft belanghebbende zich voorts nog op het standpunt gesteld dat de navorderingsaanslag dient te worden vernietigd wegens schending van het rechtszekerheids- en het zorgvuldigheidsbeginsel. Hij heeft daartoe gewezen op de omstandigheid dat de aanslag in de vennootschapsbelasting die voor het onderhavige jaar aan de BV is opgelegd niet is verminderd, dat – zo begrijpt het Hof – de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting ex artikel 15, eerste lid,

onderdeel e, van de Wet belastingen van rechtsverkeer, niet buiten toepassing is gelaten alsmede de omstandigheid dat de staatssecretaris van Financiën geen cassatie heeft ingesteld tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam inzake de echtgenote van belanghebbende. Naar het oordeel van het Hof staan deze omstandigheden – wat daar ook verder van zij – aan de rechtmatigheid van de onderhavige aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag niet in de weg.

Strijd met artikel 49 VWEU (tot 1 december 2009: artikel 43 EG-Verdrag)

7.5. Belanghebbende heeft zich evenals in beroep op het standpunt gesteld dat het niet toekennen van de faciliteit van de geruisloze inbreng in strijd is met het recht van vrije vestiging als bedoeld in artikel 49 VWEU (tot 1 december 2009: artikel 43 EG-Verdrag). Het Hof volgt belanghebbende niet in zijn standpunt. Zoals ook de rechtbank reeds heeft overwogen gaat belanghebbende daarbij ten onrechte voorbij aan het feit dat de toepassing van de faciliteit van de geruisloze inbreng – evenals in vergelijkbare binnenlandse situaties - afstuit omdat hij zijn onderneming in Nederland heeft gestaakt en niet omdat hij zich in Denemarken heeft gevestigd.

Stakingsmoment

7.6. Tot slot heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld dat de stakingswinst niet in het onderhavige jaar, doch hetzij in 1999, hetzij in 2001 als gerealiseerd moet worden beschouwd. Naar het oordeel van het Hof heeft de rechtbank op goede gronden dit standpunt afgewezen. Hetgeen de rechtbank dienaangaande heeft overwogen en beslist maakt het Hof dan ook tot de zijne.

Conclusie

7.7. Al het vorenoverwogene leidt het Hof tot de conclusie dat het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is. Beslist dient te worden als volgt.

Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door mr. J.J.J. Engel, mr. W.M.G. Visser en mr. drs. T.A. Gladpootjes, in tegenwoordigheid van de griffier mr. D.J. Jansen. De beslissing is op 8 januari 2013 in het openbaar uitgesproken. De griffier is verhinderd de uitspraak te ondertekenen.