

ECLI:NL:GHAMS:2013:1834

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	11-04-2013
Datum publicatie	04-07-2013
Zaaknummer	11-00101
Formele relaties	Einduitspraak: ECLI:NL:GHAMS:2014:1839
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Beoordeeld naar objectieve maatstaven waren redelijkerwijs voordelen te verwachten uit de kinderspeelboerderijactiviteiten in de periode voorafgaande aan overdracht van deze activiteiten aan de stichting. Voor de beoordeling of belanghebbende ook vanaf de verhuur van de kinderspeelboerderij als ondernemer/winstgerechtigde moet worden aangemerkt doet niet ter zake of de stichting als huurder sindsdien een onderneming in de zin van de Wet Vpb heeft gedreven en uit dien hoofde (subjectief) belastingplichtig was voor de Vpb. Hiervoor is slechts relevant hetzij of belanghebbende een tot dan toe door hem zelf uitgeoefende onderneming verhuurde en daarmee voor hem redelijkerwijs voordelen waren te verwachten hetzij of de door belanghebbende verrichte activiteiten tezamen bezien als een onderneming waren aan te merken.
Wetsverwijzingen	Wet inkomstenbelasting 2001 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001 3.8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 2
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2013/1794 V-N 2013/38.2.3

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 11/00101

11 april 2013

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

(de erven van) [X],

wonende te [Y],

belanghebbende(n),

gemachtigde mr. F. Jagersma (Russo Van der Waal belastingadviseurs + advocaten) te Amsterdam,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 09/6251 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) van 25 januari 2011 in het geding tussen

belanghebbenden

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Holland-Noord/kantoor Alkmaar,
de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 8 juli 2009 aan wijlen [X] (hierna ook: belanghebbende) voor het jaar 2007 een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en wonen van 606.738 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 4.883 (hierna: de aanslag). Bij beschikking met dezelfde dagtekening heeft hij een bedrag van 30.217 aan heffingsrente in rekening gebracht.
- 1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur, bij uitspraak gedagtekend 10 november 2009, de aanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.
- 1.3. Bij uitspraak van 25 januari 2011 heeft de rechtbank het door belanghebbende tegen de uitspraak op bezwaar ingestelde beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Op 1 februari 2011 is bij de rechtbank een brief van gemachtigde ingekomen welke door de rechtbank is aangemerkt als hogerberoepsschrift en als zodanig aan het Hof is doorgezonden; dit geschrift is door het Hof ontvangen op 9 februari 2011. Bij brief van 2 maart 2011 heeft de gemachtigde het hoger beroep nader gemotiveerd. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 9 januari 2013. Van het ter zitting verhandelde is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Feiten

- 2.1. De door de rechtbank in haar uitspraak sub 2.1 tot en met 2.9 vastgestelde feiten luiden als volgt (waarbij, evenals in de verderop aangehaalde passages van die uitspraak, belanghebbende is aangeduid als "eiser" en de inspecteur als "verweerder"):

"2.1. Eiser heeft tot eind jaren zeventig van de vorige eeuw [(te ...)] een varkenshouderij geëxploiteerd.
- 2.2. In 1975 is eiser in de vorm van een eenmanszaak begonnen met het exploiteren van een kinderspeelboerderij, genaamd [Bedrijf A]. De resultaten hieruit heeft eiser in zijn aangiften inkomstenbelasting steeds aangemerkt als winst uit onderneming.
- 2.3. De Sociale dienst van de gemeente [(...)] heeft eiser bij beschikking van 23 mei 1991 een uitkering ingevolge de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijke arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen (hierna: IOAZ uitkering) toegekend. Hierbij zijn als eisen gesteld dat eiser zich uitschrijft bij de Kamer van Koophandel en de onderneming als zelfstandige beëindigt. In de beschikking is vermeld:

"Nadat U als zelfstandige uw bedrijf hebt beëindigd en bent uitgeschreven bij de Kamer van Koophandel kan aan U een IOAZ-uitkering worden toegekend. Aan U is toestemming verleend om met behoud van de IOAZ uitkering als vrijwilliger werkzaam te zijn in een stichting die beoogt de kinderboerderij als niet commercieel bedrijf voort te zetten".

2.4. Bij akte van 8 mei 1991 is door de echtgenote van eiser, mevrouw[Z], opgericht de Stichting [Bedrijf A] (hierna: de Stichting). In de akte van oprichting is het doel van de Stichting als volgt omschreven:

"De Stichting heeft ten doel het bevorderen van educatieve dagrecreatie met als voornaamste kenmerk het exploiteren van een kinderspeelboerderij met al hetgeen hier rechtstreeks of zijdelings verband houdt, voorts het verbreden caso quo verbeteren van hetgeen ter ontspanning aan de [(te ...)] verblijvende toeristen en de bewoners van [(...)] geboden wordt. Zij beoogt niet het maken van winst".

2.5. Met ingang van 1 juni 1991 heeft eiser de kinderspeelboerderij in 1991 verhuurd aan de Stichting. De daartoe opgemaakte overeenkomst houdt voor zover hier van belang het volgende in:

"() Object ()

1.1 Deze overeenkomst heeft betrekking op het object, hierna "het gehuurde genoemd dat plaatselijk bekend is als [Locatie 1], [Locatie 2], [Locatie 3] en [Locatie 4] nabij [Y] [(te ...)], omvattende de gehele onderneming, bestaande uit: de goodwill, vergunningen, relatiekringen en onroerende goederen, zijnde een woonhuis met aanbouw, een grote schuur waarin voormalige stallen, een stenen stal alsmede een houten bedrijfsschuur, alles met onder en bijgelegen eigen grond, erf en tuin, houtopstanden speeltoestellen en erfverharding benevens de volledige complete inventaris en levende have. Het totale complex is kadastraal bekend Gemeente [(...)], sectie R, nummer 581, ter grootte van 2 hectaren 53 aren en 30 centiareen.

()

Voorwaarden

2.1 Van deze overeenkomst maken deel uit:

De algemene bepalingen huurovereenkomst bedrijfsruimte ().

()

Duur ()

3.1 Deze overeenkomst is aangegaan voor de duur van 1 (één) jaar, ingaande op 1 juni 1991 en eindigende op 31 mei 1992.

()

3.3 Als de in 3.1 genoemde periode verstrijkt zonder opzegging (), loopt de overeenkomst door voor onbepaalde tijd. ()

Betalingsverplichting, betaalperiode

4.1 De betalingsverplichting van huurder bestaat uit

* de huurprijs;

* de vergoeding voor de onder 6 bedoelde bijkomende leveringen en diensten;

* de over deze huurprijs en deze vergoeding wettelijk verschuldigde omzetbelasting dan wel een daarmee overeenkomend bedrag als bedoeld onder 5.

4.2 De huurprijs bedraagt f 40.000, zegge veertig duizend gulden per jaar. ()

4.3 De vergoeding voor bijkomende leveringen en diensten wordt bepaald overeenkomstig artikel 11 van de algemene bepalingen en op deze vergoeding wordt een systeem van voorschotbetalingen met latere verrekening toegepast, zoals daar is aangegeven.

()

4.5 Per betaalperiode van 1 (één) maand bedraagt de huurprijs: zie artikel 4.2

Als voorschot op de vergoeding voor bijkomende leveringen en diensten, is de huurder een bedrag van f 500,00 per maand verschuldigd, maandelijks bij vooruitbetaling te betalen. ()

Leveringen en diensten

6 Als door of vanwege verhuurder te verzorgen bijkomende leveringen en diensten komen partijen overeen:

Huurder zal voor de levering van gas, water en electriciteit, alsmede voor het meebetalen van kosten zoals uitwaterende sluizen enz. jaarlijks per vooruitbetaling aan huurder betalen een bedrag van f 6.000,00. Verrekening zal plaatsvinden als bedoeld in artikel 11 van de algemene bepalingen.

()"

De van de overeenkomst deel uitmakende algemene bepalingen huurovereenkomst bedrijfsruimte houden - voor zover hier van belang - in:

"()

Vergunningen

2.5.1 Huurder dient zelf te zorgen voor het voldoen aan vereisten, waaronder het beschikken over vergunningen, goedkeuringen, ontheffingen enz., in verband met de uitoefening van zijn bedrijf of beroep in het gehuurde ().

Het niet of niet langer voldoen aan die vereisten geeft huurder nimmer aanleiding tot ontbinding of nietigverklaring van de huurovereenkomst, noch tot enige andere actie tegen verhuurder.

2.5.2 Indien aan of in het gehuurde in verband met 2.5.1 wijzigingen of voorzieningen al dan niet op overheidsvoorschrift noodzakelijk zijn, is huurder onverminderd het onder 2.9 bepaalde er voor aansprakelijk dat bij de uitvoering van de werkzaamheden voldaan wordt aan terzake door de overheid gestelde of te stellen eisen, alsmede dat eventueel benodigde vergunningen worden verkregen, terwijl de kosten van de wijzigingen of voorzieningen voor huurders rekening zijn.

()

Onderhoud

Voor rekening van verhuurder

9.1 Tenzij het werkzaamheden betreft die moeten worden beschouwd als geringe en dagelijkse reparaties als bedoeld in de wet (art. 1619 BW) dan wel werkzaamheden aan zaken die niet door of vanwege verhuurder zijn aangebracht, zijn voor rekening van verhuurder

- a. onderhoud, herstel en vernieuwing van constructieve onderdelen van het gehuurde ();
- b. onderhoud, herstel en vernieuwing van trappen, trap treden, leidingen, rioleringen, afvoeren, goten, buitenkozijnen, en dergelijke, onverminderd het onder 9.2.f gestelde;
- c. herstel en vernieuwing van installaties zoals de lift-, centrale verwarmings- en hydrofoorinstallatie;
- d. buitenschilderwerk.

Voor rekening van huurder

9.2 Voor rekening van huurder zijn alle overige onderhoud, herstel en vernieuwingen zoals

- a. inwendig onderhoud niet zijnde onderhoud als bedoeld onder 9.1, alsmede het uitwendig onderhoud indien en voor zover het werkzaamheden betreft die moeten worden beschouwd als gering en dagelijks onderhoud in de zin van de wet (art. 1619 BW)

()

Kosten van energie, enz. en van leveringen en diensten

11.1 Boven de huurprijs zijn voor rekening van huurder de kosten van het gebruik van water en energie ten behoeve van het gehuurde, waaronder begrepen de kosten van het aangaan van een overeenkomst tot levering en de meterhuur, alsmede eventuele andere kosten en boetes die door de nutsbedrijven in rekening worden gebracht. Huurder dient zelf de overeenkomsten tot levering met de betrokken instanties af te sluiten.

()

Belastingen, lasten, heffingen, premies enz.

14.1 Voor rekening van huurder komen, ook als verhuurder daarvoor wordt aangeslagen:

- a. de onroerend-goedbelastingen ter zake van het feitelijk gebruik van het gehuurde ()
- b. overige bestaande of toekomstige belastingen, precariorechten, lasten, heffingen en retributies ter zake van het gehuurde en van zaken van huurder;
- c. milieuheffingen ()”

2.6. De Stichting is met haar gehele vermogen aangemerkt als belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting. De resultaten van de Stichting zijn op aangifte van de Stichting in de heffing van de vennootschapsbelasting betrokken.

2.7. Eiser heeft de inkomsten uit de verhuur in zijn aangiften voor de inkomstenbelasting voor de jaren 1991 tot en met 2007 als winst uit onderneming verantwoord.

2.8. In 2007 is de kinderspeelboerderij verkocht aan een derde. Volgens de akte van levering van 17 september 2007 is verkocht en geleverd de onroerende zaak met adres [Locatie 1], [Locatie 2], [Locatie 3], [Locatie 4] [(te ...)], ter grootte van 2.53.30 ha. alsmede roerende zaken en de bedrijfsinventaris, waaronder begrepen de zich op het terrein bevindende speeltoestellen en midgetgolfbaan. Het geheel is verkocht voor 850.000, waarvan 50.000 voor goodwill en roerende zaken. Het verkochte omvat ook klantenbestanden, e-mailadressen, domeinnamen en de handelsnaam. Tevens is in de overeenkomst een non-concurrentiebeding opgenomen. De onroerende zaak is verkocht en geleverd door eiser en de roerende zaken door de Stichting.

2.9. Verweerder heeft bij het vaststellen van de onderhavige aanslag de bij de verkoop van de () kinderspeelboerderij behaalde boekwinst ten bedrage van 698.231 tot eisers inkomen uit werk en woning gerekend.”

2.2. Nu tegen de feitenvaststelling door de rechtbank, als hiervoor vermeld, door partijen geen bezwaren zijn ingebracht, gaat ook het Hof van die feiten uit. Het Hof zal de door de rechtbank gebezigde definities in het vervolg van deze uitspraak overnemen.

3 Geschil in hoger beroep

3.1. In hoger beroep is, evenals in eerste aanleg, in geschil of de inspecteur terecht de bij de verkoop van de kinderspeelboerderij behaalde winst in de stakingswinst van belanghebbende heeft begrepen.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken en ter zitting.

4 Beoordeling van het geschil

4.1. In hoger beroep heeft belanghebbende de door hem in eerste aanleg aangevoerde primaire en subsidiaire standpunten herhaald.

Primair stelt hij dat de kinderspeelboerderij nimmer een onderneming althans een bron van inkomen heeft gevormd omdat de daarmee gemoeide activiteiten structureel verliesgevend waren. Daarom kan evenmin sprake zijn van een staking daarvan waarbij moet worden afgerekend over de behaalde boekwinst.

Subsidiar stelt belanghebbende dat, zo de kinderspeelboerderij aanvankelijk (vanaf 1975) een onderneming vormde, deze in 1991 als gevolg van de verhuur aan de Stichting is gestaakt en dat de daarmee behaalde stakingswinst met toepassing van de foutenleer in het jaar 2007 in aanmerking moet worden genomen.

4.2. De rechtbank heeft ter zake van deze standpunten van belanghebbende het volgende overwogen:

"4.1. Eiser stelt primair dat de activiteiten met betrekking tot de kinderspeelboerderij nimmer een onderneming hebben gevormd, omdat sprake is van structurele verliezen.

Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een bron van inkomen dienen de financieringslasten buiten beschouwing te blijven (vgl. HR 28 april 1976, nr. 17 853, BNB 1976/152, HR 22 juli 1982, nr. 20 535, BNB 1982/241 en HR 3 december 1986, nr. 24 120, BNB 1987/88). De omstandigheid dat niet alle vermogensbestanddelen van de onderneming met geleend geld zijn gefinancierd doet daaraan, anders dan eiser betoogt, niet af.

De resultaten exclusief financieringslasten die behaald zijn met de kinderspeelboerderij in de jaren dat eiser deze in de vorm van een eenmanszaak exploiteerde (voor zover deze in geding zijn gebracht) bedroegen naar tussen partijen niet in geschil is - als volgt:

1975: f 12.808 negatief

1976: f 128 negatief

1978: f 19.362

1980: f 4.191

1981: f 14.376

1982: f 5.467

1983: f 5.084 negatief.

Op grond hiervan is de rechtbank van oordeel dat eiser niet aannemelijk heeft gemaakt dat de activiteiten met betrekking tot de kinderspeelboerderij in de jaren dat hij deze zelf exploiteerde blijvend verlieslijdend waren. Van de exploitatie van de kinderspeelboerderij mocht redelijkerwijs voordeel worden verwacht. Eiser heeft met de exploitatie van de kinderspeelboerderij ook voordeel beoogd: hij heeft de resultaten van de kinderspeelboerderij in zijn aangiften voor de inkomstenbelasting steeds als winst uit onderneming verantwoord. Aangezien niet in geschil is dat de activiteiten met betrekking tot de kinderspeelboerderij, die mede omvatten de exploitatie van een midgetgolfbaan, een speeltuin en de verkoop van ijs en snacks, in het economische verkeer zijn verricht, moet geconcludeerd worden dat de exploitatie door eiser van de kinderspeelboerderij van de aanvang af in 1975 een onderneming vormde.

4.2. Eiser stelt subsidiar dat de activiteiten met betrekking tot de kinderspeelboerderij in 1991 zijn gestaakt, aangezien de Stichting nimmer een onderneming heeft gedreven omdat zij geen winst beoogde en deze redelijkerwijs ook niet te verwachten was. Van een voortgezette onderneming is derhalve evenmin sprake, aldus eiser.

De rechtbank volgt eiser niet in zijn stelling. Gelet op het in 4.1 overwogene, op hetgeen is vermeld in artikel 1.1 van de tussen eiser en de Stichting gesloten huurovereenkomst alsmede op hetgeen is vermeld in de akte van levering van 17 september 2007 moet worden geconcludeerd dat de Stichting van medio 1991 tot medio 2007 een onderneming heeft gedreven. Ingevolge artikel 2, lid 1, letter d, van de Wet vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) was de Stichting als zodanig vennootschapsbelastingplichtig. Zij heeft zich ook feitelijk als zodanig gedragen door steeds jaarstukken op te maken en aangifte vennootschapsbelasting te doen.

4.3. Het geschil spitst zich toe op de vraag of de verhuur van de onderneming aangemerkt kan worden als de voortzetting van een onderneming.

4.3.1. In zijn arrest van 26 januari 1955, nr. 12 088, BNB 1955/216 heeft de Hoge Raad met betrekking tot een door een ondernemer, die het tot dusver door hem uitgeoefende bedrijf is gaan verhuren als volgt overwogen:

"dat bij verhuring van een bedrijf () geen liquidatie plaats vindt, omdat het bedrijf als geheel in stand blijft, en het evenmin wordt overgedragen, omdat de oorspronkelijke ondernemer den eigendom daarvan behoudt;

dat in zodanig geval ten aanzien van dien oorspronkelijken ondernemer () slechts een verandering optreedt in den vorm der bedrijfsuitoefening, in dien zin, dat voor den in de huurovereenkomst bepaalde tijd de exploitatie van het bedrijf wordt overgelaten aan een ander en voor den oorspronkelijken ondernemer aldus een meestal vaste huursom als bedrijfsinkomsten in de plaats treedt van de tot dusver wisselende ontvangsten der eigen exploitatie ()".

4.3.2. In zijn arrest van 7 september 1977, nr. 18 349, BNB 1977/235 heeft de Hoge Raad overwogen:

"dat () voor de heffing van inkomstenbelasting uit het bepaalde in artikel 6, lid 1, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 volgt dat degeen, die een tot dan toe door hem zelf uitgeoefende onderneming niet overdraagt of liquideert maar gaat verhuren, geacht wordt uit hoofde van die verhuur winst uit onderneming te blijven genieten ()".

4.3.3. De rechtbank leidt uit deze jurisprudentie af dat in geval van verhuur van een onderneming in beginsel sprake is van één objectieve onderneming die voor rekening van twee ondernemers de verhuurder en de huurder wordt gedreven. Er is dus sprake van twee subjectieve ondernemingen.

4.3.4. Voor het onderhavige geval betekent dit dat met ingang van 1 juni 1991, het ingangstijdstip van de tussen eiser en de Stichting gesloten huurovereenkomst, de door eiser verhuurde kinderspeelboerderij voor hem een subjectieve onderneming vormt. Met de invoering van de Wet IB 2001 is hierin voor het onderhavige geval en voor zover hier van belang geen wijziging gekomen.

4.4. Het voorgaande leidt tot de slotsom dat verweerder de bij de verkoop van de kinderspeel-boerderij behaalde winst terecht in de stakingswinst heeft begrepen. Beslist moet worden als hierna vermeld."

4.3. Het Hof gaat, zoals hierna zal blijken, uit van een (enigszins) ander toetsingskader dan de rechtbank.

4.4.1. Het is in beginsel aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat ter zake van bepaalde activiteiten van een belastingplichtige een bron van inkomen bestaat of heeft bestaan.

Voor het bestaan van een onderneming als inkomensbron is vereist (i) dat sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, (ii) dat met die organisatie aan het economische verkeer wordt deelgenomen en (iii) dat daarmee naar het behalen van voordelen werd gestreefd. Voor het bestaan van een bron van inkomen is voorts vereist (iv) dat ook redelijkerwijs kan worden verwacht dat voordelen (zullen) worden behaald.

4.4.2. In het onderhavige geval staat voorop dat belanghebbende niet betwist dat ter zake van de door hem geëntameerde kinderspeelboerderijactiviteiten aan de eerste drie genoemde voorwaarden is voldaan. Hij heeft echter wel betwist dat aan de vierde voorwaarde is voldaan en gesteld dat die activiteiten gedurende de gehele periode van exploitatie van de kinderspeelboerderij verliesgevend zijn geweest en dat in die jaren ook geen positieve resultaten

daarvan waren te verwachten.

Naar belanghebbende stelt heeft de rechtbank voorts onder meer miskend dat, zo al bij de aanvang van de kinderspeelboerderijactiviteiten van belanghebbende (in 1975) sprake was van een bron van inkomen, in elk geval met ingang van 1 juni 1991 daarvan geen sprake meer was omdat de Stichting nimmer een onderneming in de zin van artikel 2, lid 1, onderdeel d, Wet Vpb 1969 heeft gedreven.

4.4.3. Anders dan de rechtbank in navolging van belanghebbende lijkt te hebben geoordeeld, is echter niet beslissend of de activiteiten waarom het gaat gedurende hun bestaan - feitelijk - per saldo winst of verlies hebben opgeleverd. Evenmin juist is het om, zoals belanghebbende wil, van de inspecteur te verlangen dat hij aannemelijk maakt dat sprake is van een structureel winstgevende situatie. Het gaat erom of, gezien bij de aanvang van de activiteiten, daarvan redelijkerwijs voordelen waren te verwachten. Bij de beantwoording van die vraag moet mede acht worden geslagen op de aard en het karakter van de activiteiten, op de context waarin deze plaatsvinden en op de overige relevante feiten en omstandigheden.

4.5. Bij de beoordeling van de (primaire en subsidiaire) standpunten van belanghebbende heeft het Hof de volgende feiten en omstandigheden in aanmerking genomen.

4.5.1. Naar de echtgenote van belanghebbende ter zitting van het Hof nader heeft toegelicht, bestond het bedrijf van belanghebbende aanvankelijk (vóór 1975) uit een melkvee- annex varkenshouderij en werden daarnaast schapen gehouden. De varkens en koeien zijn vóór de start van de kinderspeelboerderij in 1975 afgestoten, de schapen zijn door belanghebbende gehouden tot omstreeks 1979. Voor zover naast de inkomsten uit de melkveehouderij en de varkensmesterij sprake was van opbrengsten uit de verkoop van jonge dieren, zijn die in de winst begrepen. In 1978 was de opbrengst van de aanwas van dieren circa f 4.000.

4.5.2. In de kinderspeelboerderij werden diverse dieren(rassen) aan de bezoekers getoond, zoals schapen, kalfjes, kippen, kalkoenen, parelhoenders, eenden en ganzen.

4.5.3. Naast de kinderspeelboerderij is in 1975 aangevangen met de exploitatie van een midgetgolfbaan en een speeltuin en werden ijs en snacks verkocht.

4.5.4. Naar namens belanghebbende ter zitting van het Hof is verklaard, is in de periode vóór juni 1991 begonnen met de (incidentele) verhuur van drie in de als woning gebezigde stolpboerderij (hierna: het woonhuis) gelegen tweepersoonskamers met ontbijt (door partijen ook wel appartementen genoemd) aan zowel familieleden als derden, waarvan de opbrengst ook ná 1 juni 1991 rechtstreeks door belanghebbende werd genoten. De echtgenote van belanghebbende heeft voor deze logeergasten ook wel tegen betaling in de kantine van de kinderspeelboerderij maaltijden (lunches en diners) bereid.

4.5.5. De opbrengsten van alle hiervoor omschreven activiteiten zijn (indertijd) niet naar activiteit uitgesplitst.

4.5.6. Bij de overdracht van de activiteiten betreffende de kinderspeelboerderij aan de Stichting in 1991 is, blijkens de desbetreffende akte (zie de uitspraak van de rechtbank sub 2.5), onder meer *goodwill* overgedragen. Ter zake van de verhuur van de onroerende en roerende, materiële en immateriële zaken is toen een huurvergoeding van f 40.000 per jaar bedongen. Voorts is belanghebbende voor de kinderspeelboerderij werkzaamheden blijven verrichten.

4.5.7. Commerciële activiteiten als door belanghebbende ontplooid hebben in het algemeen als potentieel winstgevend te gelden; zij werden in casu op een professionele wijze verricht en een hobbykarakter stond niet voorop. Ook naar zijn aard genomen pleegt een bedrijf als dat van

belanghebbende als een onderneming te worden aangemerkt.

4.5.8. Belanghebbende zelf heeft zijn activiteiten gedurende tientallen jaren als een onderneming beschouwd, onder meer door ter zake daarvan jaarrekeningen op te maken en de resultaten voor de heffing van inkomstenbelasting, steeds en in hun geheel, als winst uit onderneming (een eenmanszaak) aan te geven. In het een en ander is in 1991, met de verhuur van de kinderspeelboerderij aan de Stichting, geen verandering gekomen.

4.6.1. Onder de in 4.5.1. tot en met 4.5.8 vermelde omstandigheden, in onderling verband en samenhang bezien, is het Hof van oordeel dat, beoordeeld naar objectieve maatstaven, in elk geval in de periode voorafgaand aan de overdracht van de kinderspeelboerderijactiviteiten aan de Stichting, daaruit redelijkerwijs voordelen waren te verwachten, althans dat in de gegeven omstandigheden op belanghebbende de last rust te bewijzen dat dit anders was.

4.6.2. Het Hof acht belanghebbende daarin niet geslaagd.

De door de gemachtigde gemaakte berekeningen, waaruit zou blijken dat ter zake van de exploitatie van de kinderspeelboerderij per saldo, over een periode van 16 dan wel 32 jaren, verliezen zijn geleden, doen naar het oordeel van het Hof niet althans onvoldoende af aan de hiervoor geconstateerde objectieve voordeelsverwachting. Weliswaar kunnen achteraf opgestelde berekeningen van de in het verleden (in totaal) behaalde resultaten in beginsel enig licht werpen op de situatie ten tijde van het relevante beoordelingstijdstip, maar dergelijke berekeningen zijn niet beslissend, en in het onderhavige geval wegen ze naar s Hofs oordeel onvoldoende op tegen de in 4.5.1 tot en met 4.5.8 vermelde omstandigheden. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat de inspecteur gemotiveerd heeft betwist dat het bij de berekeningen gehanteerde cijfermateriaal betrouwbaar - en het door de gemachtigde gepresenteerde resultaat juist - is en belanghebbende daartegenover onvoldoende concrete feiten en omstandigheden heeft gesteld die het tegendeel aannemelijk (kunnen) maken.

Gelet op het voorgaande kan het Hof het antwoord op de vraag of bij de berekening van de exploitatieresultaten van de kinderspeelboerderij de financieringskosten integraal buiten beschouwing moeten blijven (zoals de inspecteur heeft gesteld), onbesproken laten.

Ook de omstandigheid dat de door de Stichting verschuldigde jaarlijkse huurvergoeding in 1999 is verlaagd tot een bedrag van f 25.000 leidt het Hof niet tot een ander oordeel.

4.7. Op grond van al hetgeen hiervoor is overwogen komt het Hof tot de conclusie dat, beoordeeld naar de situatie in 1975 althans in de periode voorafgaand aan 1 juni 1991, de door belanghebbende verrichte activiteiten, tezamen bezien, als één (agrarisch) bedrijf dienen te worden aangemerkt waarvan de kinderspeelboerderij een zelfstandig onderdeel uitmaakte en het woonhuis (onder meer) de bedrijfswoning vormde. Aldus vormde de kinderspeelboerderij (uiterlijk) op enig tijdstip vóór juni 1991 een onderneming in de zin van artikel 6 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) en wordt het primaire standpunt van belanghebbende verworpen.

4.8. Voor zover belanghebbende (ook) voor dit geval nog een beroep heeft gedaan op het vertrouwensbeginsel, in die zin dat zijn vaste gedragslijn te dezen (zie 4.5.8) geen rol mag spelen, snijdt zijn betoog evenmin hout. Het Hof vermag althans niet in te zien uit welken hoofde sprake zou kunnen zijn van bij belanghebbende gewekt, in rechte te beschermen vertrouwen dat door de inspecteur met die gedragslijn geen rekening zou worden gehouden bij de beoordeling of sprake was van het drijven van een onderneming in de zin van de Wet IB 1964.

4.9. Ter zake van het subsidiaire standpunt van belanghebbende overweegt het Hof dat het, anders dan belanghebbende verdedigt (en anders dan de rechtbank in 4.2 van haar uitspraak heeft overwogen), voor de beoordeling of belanghebbende - ook - vanaf de verhuur van de kinderspeelboerderij per 1 juni 1991 als ondernemer dan wel, vanaf 2001, als winstgerechtigde (in de zin van artikel 3.3. lid 1, sub a, van de Wet Inkomstenbelasting 2001, hierna: Wet IB 2001) moet worden aangemerkt, niet ter zake doet of de Stichting, als huurder, sindsdien een onderneming in de zin van de Wet Vpb heeft

gedreven en uit dien hoofde (subjectief) belastingplichtig was voor de vennootschapsbelasting. Voor de hier bedoelde toets is slechts relevant:

hetzij of (a) belanghebbende een tot dan toe door hem zelf uitgeoefende onderneming verhuurde en (b) daarmee voor hem redelijkerwijs voordelen waren te verwachten,

hetzij of (c) de door belanghebbende verrichte activiteiten, tezamen bezien, als een onderneming waren aan te merken.

- 4.10. Naar het oordeel van het Hof is, op grond van hetgeen in 4.4.3 tot en met 4.7 is overwogen, zowel aan de voorwaarden sub (a) en (b), als aan de voorwaarde sub (c) voldaan.

Dit houdt in dat belanghebbende niet alleen - reeds - uit hoofde van de verhuur van de kinderspeelboerderij als ondernemer (winstgerechtigde) moet worden aangemerkt, maar eveneens uit hoofde van de in samenhang met die verhuur door hem verrichte overige activiteiten. Mitsdien moet ook het subsidiaire standpunt van belanghebbende worden verworpen.

Het Hof heeft hierbij in aanmerking genomen dat geen liquidatie of overdracht van belanghebbendes (materiële) onderneming heeft plaatsgevonden, maar dat deze onderneming als geheel in stand is gebleven, zij het dat een onderdeel daarvan (de kinderspeelboerderij) na 1 juni 1991 in een andere vorm werd gevoerd. De verhuur van de binnen de onderneming van belanghebbende vallende vermogensbestanddelen (onroerende zaken en roerende, materiële en immateriële, zaken) leidt voorts ook op zichzelf bezien niet tot staking van die onderneming. Naar s Hof's oordeel is de onderneming als zodanig blijven bestaan en is de verhuurde kinderspeelboerderij daarvan een zelfstandig onderdeel blijven uitmaken.

- 4.11. Namens belanghebbende is, op zichzelf terecht, aangevoerd dat de vraag of de verrichte activiteiten naar hun aard voorzienbaar verliesgevend waren, niet in alle gevallen uitsluitend dient te worden getoetst bij de aanvang van de desbetreffende activiteiten, maar dat onder omstandigheden ook sprake kan zijn van een wijziging van omstandigheden, waardoor vanaf het tijdstip van deze wijziging de genoemde toets anders kan uitvallen dan voorheen. Ter zake van het bestaan van een dergelijke wijziging van omstandigheden is door belanghebbende echter niets (concreets) gesteld. Noch het geldend maken van de aanspraak op de IOAZ-uitkering, noch de verlaging van de jaarlijkse huurvergoeding voor de Stichting of de enkele wil van belanghebbende tot staking vormt een (voldoende) wijziging. Ook overigens is het Hof niet gebleken van gewijzigde omstandigheden in de periode 1 juni 1991 tot en met 17 september 2007.

- 4.12. In zijn, voor het eerst in hoger beroep ingenomen, meer subsidiaire standpunt heeft belanghebbende betoogd dat de verhuurde appartementen in het woonhuis (zie 4.5.4) geen onderdeel van de onderneming uitmaakten en dat de daaraan toerekenbare boekwinst niet (en in zoverre net zo min als de huurinkomsten en kosten) tot de belastbare winst uit onderneming van belanghebbende behoorde(n). Het woonhuis vormt volgens belanghebbende verplicht privévermogen, omdat dit niet dienstbaar was of is geweest aan de onderneming, nu de verhuur steeds voor rekening en risico van belanghebbende zelf en niet van de Stichting geschiedde.

Belanghebbende heeft voorts, enerzijds, gesteld dat de appartementen niet tot het aan de Stichting verhuurde object behoorden en geen deel uitmaakten van het ondernemingsvermogen van de Stichting; anderzijds heeft belanghebbende erkend dat ingevolge de huurovereenkomst ook het woonhuis inclusief appartementen aan de Stichting was verhuurd.

- 4.13.1. Wat van dit laatste zij, naar het oordeel van het Hof kan de verhuur van de appartementen niet los worden gezien van de totale bedrijfsvoering van belanghebbende. Immers, de kamers met ontbijt werden niet alleen feitelijk beschouwd als bedrijfs onderdeel (de kookgelegenheid van de kinderspeelboerderij werd ook wel gebruikt om maaltijden voor de huurders van de appartementen te bereiden), maar evenzeer juridisch en economisch (het woonhuis werd met de kinderspeelboerderij aan de Stichting verhuurd en de kamerverhuur-opbrengsten zijn steeds als onderdeel van de ondernemingswinst aangegeven). Aldus maakten de appartementen deel uit van, en waren zij dienstbaar aan, de onderneming van

belanghebbende.

4.13.2. Gezien deze functionele verbondenheid van het woonhuis met de bedrijfsvoering is hier naar s Hofs oordeel zo al niet sprake van verplicht ondernemingsvermogen, dan toch in ieder geval van keuzevermogen, en kan niet worden gezegd dat belanghebbende, door ervoor te hebben gekozen het woonhuis met de appartementen tot zijn ondernemingsvermogen te rekenen, een fout heeft gemaakt die vatbaar is voor herstel.

Mitsdien moet ook belanghebbendes meer subsidiaire standpunt worden verworpen.

4.14. Gelet hierop kan het Hof het aanbod van belanghebbende, om de makelaar te doen verklaren dat de koopprijs van het gehele complex in 2007 slechts is bepaald aan de hand van de waarde van de onroerende zaken, passeren.

Slotsom

4.15. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd.

5 Schadevergoeding

Ter zitting in hoger beroep is namens belanghebbende verzocht om vergoeding van immateriële schade in verband met overschrijding van de redelijke termijn in de hogerberoepsfase, indien door het Hof uitspraak wordt gedaan op een na 9 februari 2013 gelegen datum, aangezien in dat geval de procedure in hoger beroep langer heeft geduurd dan twee jaren na de ontvangst door het Hof (op 9 februari 2011) van het beroepschrift in hoger beroep. Het Hof zal het onderzoek met overeenkomstige toepassing van artikel 8:73, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht heropenen ter voorbereiding van een nadere uitspraak over het verzoek van belanghebbende. Het Hof zal alsdan de Minister van Veiligheid en Justitie in de gelegenheid stellen als partij aan het geding deel te nemen.

6 Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig om een partij in de proceskosten te veroordelen.

7 Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank;
- heropent het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak over schadevergoeding.

Aldus gedaan door mrs. H.E. Kostense, voorzitter van de belastingkamer, J. den Boer en E.F. Faase, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. A.G. Detweiler-Cox als griffier. De beslissing is op 11 april 2013 in het openbaar uitgesproken.

Bij afwezigheid van de voorzitter is de uitspraak ondertekend door de raadsheer mr. J. den Boer.

Het Hof heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.