

ECLI:NL:RBBRE:2006:AY5654

Instantie	Rechtbank Breda
Datum uitspraak	11-07-2006
Datum publicatie	04-08-2006
Zaaknummer	AWB 05/1734
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting. Wijziging bedrijfsstructuur melkveehouder i.v.m. emigratie. Terugwerkende kracht. Melkveehouder verkoopt in 1998 zijn melkquotum. Daarna brengt hij, met terugwerkende kracht, dat quotum in in de maatschap met zijn echtgenote. Vervolgens brengen hij en de echtgenote hun onderneming met terugwerkende kracht in in een maatschap met een in 1999 opgerichte BV. Rechtbank: de winst behaald met verkoop van het melkquotum is geheel bij de man belastbaar. Het is niet mogelijk bij een overdracht met terugwerkende kracht uitsluitend een vermogensbestanddeel in te brengen in de maatschap, dat er ten tijde van de overeenkomst niet meer is. Het Besluit van 12-4-1999 (BNB 99/241) is daarvoor niet bedoeld. De winst kan ook niet worden toegerekend aan de BV. Nu er geen zakelijke redenen waren, is terugwerkende kracht van de maatschap met de BV slechts mogelijk tot 1-1-1999 en toen was het quotum al verkocht.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2006/59.3.13

Uitspraak

RECHTBANK BREDA

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 05/1734

Uitspraakdatum: 11 juli 2006

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

[belanghebbende], wonende te [woonplaats], [land 1], eiser,

en

de inspecteur van de Belastingdienst, verweerder.

Eiser en verweerder worden hierna ook aangeduid als respectievelijk belanghebbende en inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1999 opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen van fl 828.032. Belanghebbende had aangifte gedaan van een belastbaar inkomen van negatief fl 8.408. Belanghebbende heeft tegen de aanslag en tegen het niet vaststellen van een verlies bezwaar gemaakt.

1.2. De inspecteur heeft op het bezwaar op 7 april 2005 uitspraak gedaan. Bij de uitspraak is de aanslag gehandhaafd.

1.3. Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 13 mei 2005, ontvangen bij de rechtbank op 17 mei 2005, beroep ingesteld. Ter zake van dit beroepschrift heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van 37.

1.4. De inspecteur heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.5. Partijen hebben vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 9 maart 2006 te Breda, tezamen met het onderzoek in de zaken die bij de rechtbank zijn geregistreerd onder de nummers 05/1735, 05/1736 en 05/1737. Aldaar is verschenen en gehoord de inspecteur. De gemachtigde van belanghebbende heeft aangegeven niet ter zitting te zullen verschijnen.

2. De feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

2.1. Belanghebbende dreef vanaf 1 januari 1990 in maatschapverband met [echtgenoot], een agrarisch bedrijf te [plaats]. De winstverdeling was 50%-50%. Onder meer het melkquotum en suikerquotum (in de stukken ook wel aangeduid als bietenquotum) behoorden tot het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen van de echtgenoot. Op enig moment hebben belanghebbende en haar echtgenoot het plan opgevat met hun gezin te emigreren naar [land 1]. Voor zover in het kader van dit geding van belang, hebben zich vervolgens de volgende gebeurtenissen voorgedaan:

- in de periode 9 september 1998 tot en met 2 december 1998 heeft belanghebbendes echtgenoot het melkquotum in gedeelten verkocht;
- op 14 oktober 1998 is opdracht gegeven aan een makelaar tot verkoop van de woning;
- op 27 november 1998 is hebben belanghebbende en haar echtgenoot een voorovereenkomst gesloten tot oprichting van een besloten vennootschap [BV] die, blijkens de voorovereenkomst, vanaf 30 augustus 1998 als volwaardige vennoot zou gaan participeren in de maatschap;
- op 3 december 1998 zijn belanghebbende en haar echtgenoot een wijziging van de maatschapsovereenkomst overeengekomen: belanghebbendes echtgenoot bracht zijn productierechten (mestquota) in in de maatschap alsmede het gebruik en genot van het suikerquotum. De winstverdeling bleef ongewijzigd. Voor de bij de inbreng gerealiseerde winst is gevraagd om geruisloze doorschuiving als bedoeld in artikel 17 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (de Wet);
- op 30 maart 1999 is de BV opgericht;
- op 6 augustus 1999 is een maatschapovereenkomst gesloten tussen belanghebbende, haar echtgenoot en de BV, waarbij belanghebbende en haar echtgenoot in de maatschap de agrarische onderneming (inclusief cultuurgrond en quota) alsmede arbeid en vlijt inbrachten en de BV "kennis en zakelijke relaties alsmede een bedrag in contanten, groot fl 40.000" inbracht. In de overeenkomst staat onder meer dat de winstverdeling is 1/3e voor belanghebbende, 1/3e voor de echtgenoot en 1/3e voor de BV en dat belanghebbende en haar echtgenoot ieder gerechtigd zijn tot 2,5% en de BV tot 95% van de verkoopopbrengst van de quota;
- op 12 december 1999 is de boerderij verkocht;
- op 11 april 2000 zijn in verband met emigratie naar [land 1] bij de ambassade visa aangevraagd, die op 12 juni 2001 zijn afgegeven;

- op 19 juni 2000 sloten belanghebbende en haar echtgenoot ieder twee lijfrenteovereenkomsten met de BV; belanghebbende voor een koopsom van fl 474.325 en de echtgenote voor een koopsom van fl 462.176. In de akten is vermeld dat de lijfrente wordt bedongen als onderdeel van de tegenprestatie voor de gedeeltelijke overdracht van de onderneming aan de BV;
- eveneens in juni 2001 kwam een overeenkomst van winstrecht tot stand tussen belanghebbende en haar echtgenoot enerzijds en de BV anderzijds. De koopsom beliep fl 384.245 voor de belanghebbende en fl 512.683 voor de echtgenoot. In de akte is vermeld dat de overeenkomst verband houdt met de overdracht van een deel van de onderneming aan de BV en dat betaling van de koopsom daarvoor door de BV geschiedt door middel van het toekennen van een winstrecht;
- in augustus 2001 zijn belanghebbende, haar echtgenoot en hun zes kinderen naar [land 1] geëmigreerd.

2.2. De onderneming die in maatschapsverband met de BV wordt gedreven, bestaat vanaf 1999 uit het jaarlijks verbouwen van suikerbieten op enkele hectaren grond, en het kweken van coniferen. Voor het onderhoud en de verkoop van de coniferen heeft belanghebbende afspraken gemaakt met een beheerder die een vergoeding per verkochte conifeer ontvangt. Ultimo 2002 was ruim de helft van de coniferen verkocht en geroid. Er heeft geen heraanplant plaatsgevonden.

2.3. In verband met de onder 2.1. geschetste gebeurtenissen heeft belanghebbende voor het jaar 1999 de volgende bedragen in haar aangifte vermeld:

fl

winstaandeel maatschap -46.332

uitkering uit winstrecht 1998 en 1999 2.949

overdracht onderneming aan maatschap 817.788

af: winstrecht -384.245

stakingsvrijstelling -20.000

[land 2] 9.460

totaal winst 379.620

loon 1.742

eigen woning 1.250

ontvangen rente 33.516

aankoop lijfrente -452.195

premie waz -3.361

betaalde rente -117

zelfstandigenaftrek -7.515

afrekening fiscale oudedagsreserve 38.652

-388.028

belastbaar inkomen -8.408

De in de aangifte vermelde winst uit overdracht aandeel onderneming aan maatschap betreft de inbreng van de onderneming van belanghebbende in de maatschap met de BV, op grond van de maatschapsovereenkomst van 6 augustus 1999. De winst bestaat geheel uit winst op de overdracht van 50% van het melkquotum en is als volgt berekend: 50% melkquotum ad fl 1.635.577 = fl 817.788. Bij de

aanslagregeling zijn de aftrekposten aankoop winstrecht en aankoop lijfrente geschrapt en is het belastbaar inkomen herrekend op fl 828.032, waarvan fl 797.788 is belast naar het bijzondere tarief van 45%.

3. Geschil

3.1. Het geschil betreft de volgende vragen:

- is de winst die is behaald met de verkoop van het melkquotum belastbaar in 1999 en zoja, bij wie;
- kan belanghebbende in 1999 enig bedrag in mindering brengen op haar inkomen in verband met de aankoop van de lijfrenten of het winstrecht?

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Ter zitting heeft de inspecteur hieraan het volgende, zakelijk weergegeven, toegevoegd:

Mijn stelling is dat de inbreng van de hele maatschap in de BV niet tot stand is gekomen, en ook de overdracht van meneer aan mevrouw niet.

De berekening van de navorderingsaanslag over 1998 is in zoverre onjuist dat, indien de maatschap met de BV in 1998 nog niet bestaat, het aandeel van meneer in de winst over de periode 28 augustus t/m 31 december moet worden gesteld op $50/33,33 \times \text{fl } 9.094$ negatief of fl 13.642 negatief. Datzelfde geldt voor mevrouw. Bij mevrouw zou ik de aanslag over 1998 ambtshalve moeten verminderen, en bij de BV zou ik moeten navorderen. Ik verzoek u dit in uw uitspraak mee te nemen.

Het bietenquotum is uiteindelijk naar de BV gegaan. In 1999 neemt meneer daar winst op.

De hoogte van de winst in verband met de verkoop van het melkquotum, die ik in het verweerschrift heb berekend op

fl 1.721.660, is door belanghebbende zelf zo vermeld in de stukken. Ik volg belanghebbende daarin dus. Datzelfde geldt voor de waarde van het bietenquotum. De waarde daarvan belooft volgens belanghebbende fl 39.314.

De winstuitkering is in mijn visie dividend. Ik zie het zo dat belanghebbende het voor het winstrecht betaalde bedrag onttrokken heeft in de IB-sfeer, als informeel kapitaal in de BV heeft ingebracht, en pas daarna het winstrecht heeft bedongen. De grondslag voor dat winstrecht kan maar heel laag zijn, nl. alleen de waarde van het bietenquotum. In tegenstelling tot de conclusie uit het verweerschrift concludeer ik voor wat betreft de uitkering uit het winstrecht ad fl 1.801, die ik in de stukken heb gekwalificeerd als dividend, dat dat bedrag in 1998 niet belastbaar is omdat de BV in 1998 nog niet bestond.

Als de herrekening van de inkomens over 1999 er toe leidt dat mevrouw het hoogste persoonlijke inkomen heeft, moet dat dividend geheel bij haar worden belast, net als diverse andere posten.

Ik weet niet of op het pachtersvoordeel op de grond, dat in het jaar 2000 is gerealiseerd, het bijzonder tarief is toegepast. Ik laat dat nog aan uw rechtbank weten.

Indien de hele winst op het melkquotum bij meneer wordt belast, moet uiteraard het inkomen van mevrouw in 1999 hiervoor worden gecorrigeerd. Dat is ook toegezegd in het controlerapport. Het inkomen van meneer over 1999 is sowieso te hoog, dat blijkt uit de conclusie in mijn verweerschrift.

Indien sprake zou zijn van overdracht van de helft van het melkquotum aan mevrouw, is nog geen sprake van overdracht van een deel van een onderneming. Volgens de staatssecretaris kun je geen twee ondernemingen hebben. Meneer heeft voor zijn onderneming het melkquotum nodig. Indien dat voor de helft aan mevrouw wordt overgedragen, dan moet meneer winst nemen. Indien het geheel wordt overgedragen, is artikel 17 van de Wet van toepassing. Ik verwijs naar een uitspraak van Hof den Bosch van 9 september 2005, gepubliceerd in NTFR 2005-1543, over de overdracht van een deel van een pand.

De terugwerkende kracht van de wijziging van de maatschapsovereenkomst tussen meneer en mevrouw heb ik niet geaccepteerd omdat het los van de feiten niet kan. Normaal gesproken zou ik dat wel doen indien sprake zou zijn van een normale zakelijke situatie. Hier kunnen de feiten dat niet dragen. Het is alleen een opzetje om een hoge lijfrente te kunnen bedingen. De resolutie geeft geen ongeclausuleerde terugwerkende kracht.

Als het beroep gegrond is, is dat naar mijn mening nog geen reden voor een integrale kostenvergoeding.

3.3. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vernietiging van de aanslag en vaststelling van het verlies op fl 8.408.

3.4. De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

Het melkquotum

4.1. Bij uitspraak van heden, gedaan in de zaak onder nummer 05/1735, waarvan een kopie aan deze uitspraak is gehecht, heeft de rechtbank geoordeeld dat de winst die is behaald bij verkoop van het melkquotum geheel door belanghebbende in die zaak is genoten in 1998. Derhalve dient het belastbaar inkomen te worden verminderd met het bedrag dat daarin is begrepen voor verkoop van het melkquotum ad fl 817.788.

Het winstrecht

4.2. In de overeenkomst van winstrecht is vermeld dat het winstrecht wordt bedongen tegenover de overdracht van het maatschapsaandeel van belanghebbende aan de BV. Uit de uitspraak van de rechtbank van heden in de zaak onder nr. 05/1735 alsmede het onder 4.1. overwogene volgt dat belanghebbende ter zake van die inbreng in 1999 geen winst uit onderneming heeft gerealiseerd.

4.3. Indien een bedrag aan winst uit onderneming wordt genoten in de vorm van een winstrecht, laat goed koopmansgebruik toe de winst tot uitdrukking te doen komen naar gelang deze uitkeringen worden ontvangen (Hoge Raad BNB 57/266). De door belanghebbende bepleite aftrek van het winstrecht op het inkomen stuit naar het oordeel van de rechtbank af op de omstandigheid dat de winst, waartegenover het winstrecht is bedongen, niet door belanghebbende is genoten.

4.4. Belanghebbende heeft niet gesteld dat er enige andere grond zou kunnen zijn voor aftrek van het bedrag dat voor het winstrecht is betaald.

4.5. De inspecteur heeft de uitkeringen uit het winstrecht gekwalificeerd als dividend. Belanghebbende heeft deze kwalificatie niet bestreden en de rechtbank zal deze volgen nu, gezien hetgeen de rechtbank onder 4.3. heeft overwogen, geen sprake is van een winstrecht in de door belanghebbende voorgestane zin en de kwalificatie van de inspecteur naar het oordeel van de rechtbank niet op een onjuist juridisch uitgangspunt berust. De rechtbank is met de inspecteur van oordeel dat belanghebbende bij de aankoop van het winstrecht ten opzichte van de BV onzakelijk heeft gehandeld. De rechtbank acht de uitgangspunten voor de hoogte van de jaarlijkse uitkeringen, waarbij wordt uitgegaan van voortzetting van het melkveebedrijf, aantoonbaar onjuist nu ten tijde van het aangaan van het winstrecht het melkquotum reeds was verkocht. Naar het oordeel van de rechtbank zou geen redelijk denkend ondernemer een dergelijke transactie aangaan met een willekeurige derde en vloeit het aangaan van en uitkeren uit het winstrecht geheel voort uit de verhouding tussen groot-aandeelhouder en BV. De rechtbank zal belanghebbende volgen voor wat betreft de hoogte van de uitkering die in de aangifte is gesteld op fl 2.949.

De lijfrente

4.6. Belanghebbende stelt dat de lijfrente aftrekbaar is op grond van het bepaalde in artikel 45a, vijfde lid van de Wet. Artikel 45a van de Wet bepaalt dat premies voor lijfrenten in aanmerking worden genomen tot een bedrag van fl 6.075 (eerste tranche), dat dat bedrag kan worden verhoogd afhankelijk van het inkomen en de opgebouwde oudedagsvoorzieningen van de belastingplichtige (tweede en derde tranche), met de afnemings van de fiscale oudedagsreserve (vierde tranche) en ten aanzien van de ondernemer die in het kalenderjaar zijn onderneming heeft gestaakt, met het bedrag behaald bij of met die staking (vijfde tranche).

4.7. Vaststaat dat de fiscale oudedagsreserve (for) van belanghebbende in het onderhavige jaar afneemt met een bedrag van fl 38.652. Uit de stukken volgt dat die afname verband houdt met de inbreng van de onderneming in de maatschap met de BV. Premies betaald voor aankoop van een lijfrente in verband met die afname zijn in beginsel aftrekbaar (vierde tranche). Op grond van het bepaalde in artikel 45, zevende lid, van de Wet is voor aftrek van de premie vereist dat de lijfrente wordt aangekocht bij een in dat artikellid genoemde verzekeraar. Niet is gesteld of gebleken dat sprake is van een verzekeraar als bedoeld in de onderdelen a1, b of c van dat artikellid. Beoordeeld moet derhalve worden of de premiestorting voldoet aan de eisen van onderdeel a, ten 2e van dit artikellid. Een van de eisen is dat de lijfrente bij de BV is bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van de onderneming aan die BV en tevens is de hoogte van de aftrek gemaximeerd op het bedrag van de met die overdracht behaalde winst en het bedrag van de afnemings van de for. Op de afrekening van de for komt in verband met de staking van de onderneming de stakingsvrijstelling van f 20.000 in mindering, waarna fl 18.652 resteert voor aankoop lijfrente.

4.8. Zoals de rechtbank onder 4.2. heeft overwogen, heeft belanghebbende in 1999 een deel van haar onderneming ingebracht in een maatschap met de BV. Daarbij is onder meer grond overgedragen aan de BV en heeft de BV, als vennoot in de maatschap, het verbouwen van suikerbieten voortgezet. Uit de lijfrenteovereenkomsten blijkt dat de lijfrente is bedongen als tegenprestatie voor die overdracht. De premie, voor zover die stond tegenover de afname van de for, is derhalve aftrekbaar.

4.9. Het onder 4.1. tot en met 4.8 overwogene leidt tot de volgende berekening van het persoonlijk inkomen van belanghebbende:

fl

winsttaandeel maatschap -46.332

[land 2] 9.460

totaal winst -36.872

loon 1.742

aankoop lijfrente -18.652

premie waz -3.361

zelfstandigenaftrek -11.815

stakingsvrijstelling - 20.000

afrekening for 38.652

-13.434

persoonlijk inkomen -50.306

4.10. Uit de heden gedane uitspraak van de rechtbank in de zaak 05/1736 betreffende de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1999 van belanghebbendes echtgenoot, waarvan een kopie aan deze uitspraak is gehecht, blijkt dat het persoonlijk inkomen van de echtgenoot uitkomt op fl 83.447 negatief. Het persoonlijk inkomen van de man is lager dan dat van belanghebbende, zodat de niet-persoonlijke inkomsten aan belanghebbende moeten worden toegerekend. Het belastbaar inkomen van belanghebbende wordt dan als volgt:

persoonlijk inkomen -50.306
eigen woning 1.250
ontvangen rente 33.516
dividend (winstrecht, eigen aandeel) 2.949
dividend (winstrecht, aandeel echtgenoot) 4.021
betaalde rente -117

belastbaar inkomen -8.687

4.11. Het aldus berekende verlies komt hoger uit dan het bedrag waartoe belanghebbende heeft geconcludeerd. Nu dit verschil zijn oorzaak vindt in een hogere zelfstandigenaftrek dan belanghebbende had voorzien en deze afwijking rechtstreeks voortvloeit uit de Wet, zal de rechtbank het verlies op het hier berekende bedrag vaststellen.

5. Proceskosten

De rechtbank vindt aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op 322 (1 punt voor het indienen van het beroepsschrift, met een waarde per punt van 322 en een wegingsfactor 1) wegens samenhang voor de onderhavige zaak en de zaak van belanghebbendes echtgenoot (nr. 05/1736), waarvan 50% of 161 aan de onderhavige zaak wordt toegerekend. Nu niet is gebleken dat belanghebbende om vergoeding van de kosten van de bezwaarfase heeft gevraagd voordat op het bezwaar is beslist, is gezien het bepaalde in artikel 7:15 Awb voor vergoeding daarvan geen ruimte.

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de aanslag;
- stelt het verlies van 1999 vast op fl 8.687 ofwel 3.941,99;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van 161 en wijst de Staat der Nederlanden als rechtspersoon die dit bedrag aan belanghebbende zal voldoen;
- gelast dat de Staat der Nederlanden het door belanghebbende betaalde griffierecht van 37 aan haar vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan op 11 juli 2006 door mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, voorzitter, mr. A.J. Kromhout en mr. C.A.F.M. Stassen, rechters, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in

tegenwoordigheid van mr. M.H.W.N. Lammers, griffier.

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum:

- hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch, dan wel
- beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH 's-Gravenhage, mits de wederpartij daarmee schriftelijk instemt.

N.B. Bij het bestuursorgaan berust de bevoegdheid tot het instellen van beroep in cassatie niet bij de ambtenaar die de procedure voor de rechtbank heeft gevoerd.

Bij het instellen van hoger beroep dan wel beroep in cassatie dient het volgende in acht te 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 hoger beroep dan wel het beroep in cassatie is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep dan wel het beroep in cassatie.

Bij het instellen van beroep in cassatie dient daarnaast in acht te worden genomen dat bij het beroepschrift een schriftelijke verklaring van de wederpartij wordt gevoegd, inhoudende dat wordt ingestemd met het instellen van beroep in cassatie tegen de uitspraak van de rechtbank.