

ECLI:NL:GHLEE:2012:BV6798

Instantie

Gerechtshof Leeuwarden

Datum uitspraak

21-02-2012

Datum publicatie

23-02-2012

Zaaknummer

BK 11/00079 Schenkingsrecht

Formele relaties

Eerste aanleg: [ECLI:NL:RBLEE:2011:BT8861](#), (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan

Cassatie: [ECLI:NL:HR:2013:26](#), (Gedeeltelijke) vernietiging met verwijzen

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Hoger beroep

Inhoudsindicatie

In geschil is of de conserverende navorderingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

NTRF 2012, 1628 met annotatie door vanBeelen

Uitspraak

GERECHTSHOF LEEUWARDEN

Sector belastingrecht

nummer 11/00079

uitspraakdatum: 21 februari 2012

Uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

X te Z (hierna:belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Leeuwarden van 27 januari 2011, nummer AWB 08/1073, in afschrift aan partijen verzonden op 28 januari 2011, in het geding tussen belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst/P (hierna: de Inspecteur)

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1 Aan belanghebbende is wegens een in 2004 opgekomen verkrijging krachtens schenking, een conserverende navorderingsaanslag in het recht van schenking opgelegd ten bedrage van € 73.623, gebaseerd op een belaste geconserveerde waarde van € 584.072.

1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar de conserverende navorderingsaanslag 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 gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belaste geconserveerde waarde van € 564.704.

1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

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 de nadere stukken die op 21 oktober 2011 van de gemachtigde van belanghebbende zijn ontvangen en op 26 oktober 2011 in kopie zijn doorgezonden aan de Inspecteur.

1.6 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 3 november 2011 te Arnhem. Daarbij zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende alsmede de Inspecteur.

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

2. De vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende, geboren in 1970, is op huwelijkse voorwaarden gehuwd met Y, geboren in 1969.

2.2 Zij is met ingang van 1 januari 1995 een maatschap aangegaan met haar echtgenoot en haar ouders, A en B. Door de maten is bij akte van 22 april 1996 een overeenkomst van maatschap opgesteld. De maatschap heeft ten doel het exploiteren van een melkveehouderij en akkerbouwbedrijf aan de a-sstraat 1 te Z. Door de ouders van belanghebbende wordt ten aanzien van de gebouwen en cultuurgronden (in totaal 23.19.41 hectare), alsmede het melk- en bietenquotum, alleen het gebruik en genot in de maatschap ingebracht.

2.3 De maatschap is per 30 april 2004 ontbonden wegens uittreding van de ouders van belanghebbende.

2.4 In de akte van ontbinding van 30 december 2004, verleden voor notaris mr. C te Q (hierna: de notaris), is onder andere de ontbinding van de maatschap en de verdeling van het maatschapsvermogen vastgelegd. In deze akte worden de ouders van belanghebbende aangeduid als “comparanten onder 1 genoemd”, belanghebbende als “comparante onder 2a

genoemd” en belanghebbende en haar echtgenoot gezamenlijk als “comparanten onder 2 genoemd”.

2.4.1 In de akte van ontbinding staat onder de kop “Ontbinding maatschap” – voor zover hier van belang is – het volgende vermeld:

“De comparanten zijn overeengekomen dat de comparanten onder 1 genoemd uit gemelde maatschap treden en om de maatschap per dertig april tweeduizend vier te ontbinden ten opzichte van comparanten onder 1 genoemd en dat het door de maatschap uitgeoefende bedrijf zal worden voortgezet alleen door de comparanten onder 2 genoemd. Als grondslag voor de berekening van het aandeel van de comparanten onder 1 genoemd in het vermogen van de maatschap hebben partijen in onderling overleg gehanteerd de balans per dertig april twee duizend vier, alsmede de berekening van hun kapitaal in de maatschap, zoals deze hierna is vermeld, en opgesteld door Countus, afdeling Belastingadviseurs, gevestigd te Zwolle.

(...)

In gemelde ontbonden maatschap is het gebruik en genot ingebracht van de volgende:

ONROERENDE ZAKEN:

de boerderij, bestaande uit een woonhuis en bedrijfsgebouwen, ondergrond, erf, tuin en cultuurgrond, (...)

Bezwaardheid

Gemelde onroerende zaken zijn bezwaard met: een eerste hypothecaire inschrijving, (oorspronkelijk) in hoofdsom groot achthonderd twintig duizend euro (€ 820.000,00) ten behoeve van de naamloze vennootschap ABN AMRO Bank N.V. (...)

(...)

2.4.2 Onder de kop “Verdeling” staat in de akte van ontbinding het volgende vermeld:

“De comparanten verklaren in het kader van gemelde uittreding, bedrijfsvoortzetting en ontbinding te zijn overeengekomen dat de vermogens/kapitalen van de comparanten onder 1 genoemd in de betreffende maatschap en gemelde onroerende zaken zullen worden toebedeeld en geleverd als volgt:

Toegedeeld wordt aan de comparante onder 2.a genoemd alle gemelde onroerende zaken, inclusief de daarbij behorende en hierna te melden referentiehoeveelheid melk, mest en polsuiker en vergunningen, terwijl alle overige vermogensbestanddelen welke tot het maatschapsvermogen behoren, worden toegedeeld aan de comparanten onder 2 genoemd, ieder voor de onverdeelde helft. Gemelde toedelingen aan de comparanten onder 2 genoemd zijn geschied onder de verplichting om alle tot het maatschapsvermogen behorende schulden voor hun rekening te nemen en als eigen schulden te voldoen, de comparanten sub 1 genoemd deswege vrijwarende.”

2.4.3 Onder de kop “Doorschuiving” staat in de akte van ontbinding vermeld:

“Partijen verbinden zich om, conform het bepaalde in artikel 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001, schriftelijk te verzoeken dat de onderneming van de comparanten onder 1 genoemd, in verband met de bij deze akte geconstateerde algehele voortzetting van die onderneming door comparanten onder 2 genoemd, geacht wordt niet te zijn gestaakt. Alle in verband daarmee bestaande fiscale claims zijn door de comparanten onder 2 genoemd op zich genomen.”

2.4.4 Onder de kop “Overbedeling/kwijtschelding/schuldovername” staat – voor zover hier van belang is – in meerbedoelde akte het volgende vermeld:

“De comparanten verklaren dat in verband met vorenstaande verdeling en levering de comparanten onder 2 genoemd zijn overbedeeld voor casu quo aan de comparanten onder 1 genoemd verschuldigd zijn een bedrag van in totaal een miljoen vierhonderd vijftien duizend vierhonderd negentien euro (€ 1.415.419,00) berekend op de wijze zoals vermeld op gemelde aan deze akte gehechte berekening.

Omtrent de voldoening van dit bedrag zijn de comparanten overeengekomen als volgt:

a. een gedeelte groot tweeënzestig duizend zeshonderd achtentwintig euro (€ 62.728,00) wordt geacht te zijn voldaan doordat voor rekening van de comparante onder 2a genoemd komt de latente inkomstenbelastingsschuld terzake van de in het verdeelde vermogen begrepen stille reserves, welke schuld wordt gesteld op twintig procent (20%) van de overgenomen en berekend op de wijze zoals vermeld in gemelde aan deze akte gehechte berekening;

b. van het resterende gedeelte van de overnamesom is per dertig april twee duizend vier een gedeelte ad een miljoen tweehonderd twee duizend zeshonderd eenennegentig euro (€ 1.202.691,00) geschonken aan de comparante onder 2a genoemd in verband met het bepaalde in de artikelen 35b en 35c van de Successiewet 1956 en berekend op de wijze zoals vermeld in gemelde aan deze akte gehechte berekening;

zodat resteert als overnamesom een bedrag groot eenhonderd vijftig duizend euro (€ 150.000,00), welk bedrag is voldaan door afstand daarvan door de comparanten onder 1 genoemd, welke afstand door de comparanten onder 2 genoemd wordt aanvaard, zulks tegen schuldigerkenning door de comparanten onder 2 van een bedrag groot eenhonderd vijftig duizend euro (€ 150.000,00) wegens geldlening, zodat de laatstgenoemden (hoofdelijk) schuldig erkennen aan de comparanten onder 1, die bij deze aanvaardden, een bedrag van eenhonderd vijftig duizend euro (€ 150.000,00).”

2.5 Op 30 december 2004 is door de notaris een aangifte voor het recht van schenking opgesteld wegens een schenking door de echtelieden A-B aan hun dochter X (belanghebbende), in het kalenderjaar 2004. Deze aangifte is op 17 februari 2005 bij de Inspecteur ingediend. In de aangifte wordt het bedrag van de schenking als volgt berekend:

Maatschapsvermogen A en B € 56.480

Vermogen in persoonlijke onderneming + 1.358.939

Totale vermogen op basis van liquidatiewaarde 1.415.419

Af: Latente belastingclaim -/- 62.728

1.352.691

Te betalen overnamesom -/- 150.000

Schenking per 30 april 2004 € 1.202.691

Bij de aangifte is een verzoek gedaan om toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling van artikel 35b en 35c Successiewet 1956 (hierna: SW). De voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde ingevolge artikel 35c, eerste lid, SW is in de aangifte als volgt berekend:

Aandeel A en B op basis liquidatiewaarde (activa)

Maatschapsvermogen 50% × € 163.421

€ 81.710

Persoonlijk ondernemingsvermogen + 1.847.133

€ 1.928.843

Aandeel A en B in de voortzettingswaarde gehele bedrijf ad € 869.736

-/- 834.389

€ 1.094.454

Toerekening belastinglatentie

$834.389/1.928.843 \times € 62.728$

-/- 27.135

Te conserveren waarde ingevolge artikel 35c, eerste lid, SW € 1.067.319

De voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde ingevolge artikel 35c, tweede lid, SW is in de aangifte als volgt berekend:

30% x de voortzettingswaarde ad € 834.398 € 250.317

Toerekening belastinglatentie

$250.317/1.928.843 \times € 62.728$

-/- 8.140

Maximaal te conserveren waarde ex artikel 35c, tweede lid, SW € 242.177

Beroep op artikel 35, tweede lid, SW tot een bedrag van € 135.372

Volgens de bij de aangifte gevoegde berekening is over de schenking van € 1.202.691 in totaal schenkingsrecht ten bedrage van € 264.414 verschuldigd, welk bedrag geheel in de vorm van een voorwaardelijk onbelaste conserverende aanslag zal worden opgelegd.

2.6 De Inspecteur deelt in zijn brief van 25 september 2007 aan de notaris mee dat hij bij het opleggen van de aanslag schenkingsrecht op twee punten van de aangifte zal afwijken. Deze brief vermeldt – voor zover hier van belang is – het volgende:

“(…) Op basis van de gegevens die u bij de aangifte heeft gevoegd kom [het Hof leest: kom ik] evenals u tot een bedrag van € 264.416 aan schenkingsrecht, maar daarvan zal een gedeelte ad € 73.624 geheven worden via een reguliere aanslag. Voor het overige, te weten € 190.789 zal een conserverende aanslag worden opgelegd.

(…)

In de eerste plaats heeft u bij het bepalen van de liquidatiewaarde de passiva ten onrechte buiten beschouwing gelaten. De liquidatiewaarde bedraagt mijn inziens dan ook € 1.415.419.

In de tweede plaats merk ik op dat de Belastingdienst bij de toerekening van de latente belasting een andere verdelingsmethode hanteert dan u. De latentie wordt zoveel mogelijk toegerekend aan de geconserveerde waarde van artikel 35c lid 1 SW, en achtereenvolgens zoveel mogelijk aan de geconserveerde waarden van artikel 35c lid 2 en lid 3 SW. ”

2.7 Met dagtekening 30 november 2007 een heeft de Inspecteur een aanslag voor het recht van schenking opgelegd ten bedrage van € 73.623. Tevens heeft de Inspecteur, eveneens met dagtekening 30 november 2007, een voorwaardelijk onbelaste conserverende aanslag opgelegd ten bedrage van € 190.790.

2.8 Belanghebbende heeft bij brief van 4 januari 2008 bezwaar gemaakt tegen de in 2.7 vermelde aanslag.

2.9 De Inspecteur heeft daarop in zijn brief van 11 maart 2008 onder andere het volgende meegedeeld:

“(…) Conform uw verzoek zal ik alsnog lid 3 van artikel 35c Successiewet toepassen waardoor er geen sprake is van direct verschuldigde belasting ad € 73.623. De aanslag zal ik verminderen tot nihil. (…)

Zoals aan u reeds is meegedeeld veranderd [het Hof leest: verandert] de conserverende aanslag doordat thans lid 3 van artikel 35c Successiewet kan worden toegepast. Hiervoor ontvangt u een conserverende navorderingsaanslag schenkingsrecht welke is bijgevoegd. (…)” .

2.10 Bij uitspraak op bezwaar van 18 maart 2008 heeft de Inspecteur de in 2.7 vermelde aanslag verminderd tot nihil.

2.11 Vervolgens heeft de Inspecteur met dagtekening 11 maart 2008 aan belanghebbende een conserverende navorderingsaanslag voor het recht van schenking opgelegd. Blijkens deze navorderingsaanslag wordt van de totale belaste verkrijging van € 1.198.448 (= € 1.202.691 - /- een vrijgesteld bedrag van € 4.243) een gedeelte ten bedrage van € 584.072 aangemerkt als

belaste geconserveerde waarde in de zin van artikel 35c, derde lid, SW. Het schenkingsrecht hierover bedraagt volgens de conserverende navorderingsaanslag € 73.623.

2.12 Bij brief van 28 maart 2008 maakt belanghebbende bezwaar tegen de conserverende navorderingsaanslag. Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar van 4 april 2008 deze navorderingsaanslag gehandhaafd.

Belanghebbende komt vervolgens tegen de betreffende uitspraak op bezwaar in beroep.

2.13 De bij 2.2 vermelde gebouwen, gronden en productierechten behoren tot het buitenvennootschappelijk vermogen van de ouders van belanghebbende. Tot dit buitenvennootschappelijke vermogen behoort per 30 april 2004 tevens een hypothecaire schuld aan de ABN-AMRO ten bedrage van € 487.600, bestaande uit een lening van € 397.600 en een lening van € 90.000. De eerste lening is door belanghebbende overgenomen en is doorgelopen onder hetzelfde nummer en dezelfde condities. De tweede lening is door belanghebbende afgelost, waarna zij een nieuwe lening onder een ander nummer bij de ABN-AMRO heeft afgesloten.

2.14 De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, en geoordeeld dat de te conserveren waarden moeten worden vastgesteld uitgaande van een liquidatiewaarde van € 1.415.419, een voortzettingswaarde van € 834.389 en een belastinglatentie van € 62.728, welke latentie pro rata aan de verschillende componenten van de te conserveren waarden dient te worden toegerekend. Op grond hiervan heeft de Rechtbank de navorderingsaanslag verminderd door de belaste geconserveerde waarde in de zin van artikel 35c, derde lid, SW, met € 19.368 te verlagen tot € 564.704.

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In geschil is of de conserverende navorderingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd.

3.2 Belanghebbende beantwoordt die vragen ontkennend. Primair voert zij daartoe aan dat

bij de bepaling van de te conserveren waarden als bedoeld in artikel 35c SW, uitgegaan dient te worden van een liquidatiewaarde van de onderneming van € 1.928.843. Daarbij stelt belanghebbende dat de waarde van de door haar van de schenkers overgenomen langlopende schulden en de overeengekomen belastinglatentie, bij toepassing van artikel 7c Uitvoeringsregeling Successiewet (hierna: URSW) als “tegenprestatie of last” als bedoeld in dat artikel dienen te worden aangemerkt.

Subsidiair gaat belanghebbende bij de bepaling van de te conserveren waarden als bedoeld in artikel 35c SW uit van de ook door de Inspecteur voorgestane liquidatiewaarde van de overgenomen onderneming van € 1.415.419, doch berekent belanghebbende de voortzettingswaarde van de onderneming op basis van de zogenaamde DCF-methode op € 346.190.

3.3 De Inspecteur beantwoordt die vragen bevestigend. De Inspecteur bestrijdt de stelling van belanghebbende dat de door haar overgenomen langlopende schulden en de belastinglatentie kunnen worden aangemerkt als “tegenprestatie of last” als bedoeld in artikel 35c SW. Tevens bestrijdt de Inspecteur de door belanghebbende gemaakte DCF-berekening van de voortzettingswaarde.

3.4 Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.5 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, en primair tot vernietiging van de conserverende navorderingsaanslag, en subsidiair tot vermindering van die navorderingsaanslag tot een naar een belast geconserveerde waarde van € 70.113.

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

4. Beoordeling van het geschil

Wettelijk kader

4.1 Artikel 35b, eerste en tweede lid SW (tekst 2004) – voor zover hier van belang is – luiden:

1. Op verzoek van de verkrijger wordt op grond van artikel 35c de waarde, dan wel een deel van de waarde, van in de verkrijging begrepen vermogensbestanddelen die zijn aangeduid in het tweede lid, aangemerkt als te conserveren waarde.

2. De vermogensbestanddelen, bedoeld in het eerste lid, zijn:

a. de bestanddelen van het vermogen van een onderneming van een ondernemer als bedoeld in artikel 3.4 of 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 of van een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van die wet, de bestanddelen van een gedeelte van een onderneming daaronder begrepen, mits het een onderneming betreft van de erflater of schenker die door de verkrijger rechtstreeks wordt voortgezet;

(...)

4.2 Artikel 35c, eerste lid SW (tekst 2004) luidt:

1. Indien de op de voet van artikel 21 bepaalde waarde van de in de verkrijging begrepen vermogensbestanddelen, bedoeld in artikel 35b, tweede lid, uitgaat boven de waarde van die bestanddelen met inachtneming van de verplichting van de verkrijger onderscheidenlijk het in artikel 35b, tweede lid, onderdeel b, bedoelde lichaam, om de onderneming gedurende een periode van ten minste vijf jaren voort te zetten, wordt op verzoek van de verkrijger het verschil tussen de eerstgenoemde en de laatstgenoemde waarde aangemerkt als te conserveren waarde (voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde).

4.3 Artikel 7c URSW (tekst 2004) luidt:

Indien de verkrijger de vermogensbestanddelen, bedoeld in artikel 35b, tweede lid, van de Successiewet 1956, heeft verkregen tegen een tegenprestatie of onder een last wordt voor de toepassing van artikel 35c van die wet de waarde van die tegenprestatie of die last niet in mindering gebracht op de waarde van de bedoelde vermogensbestanddelen.

Langlopende schulden

4.4 Belanghebbende stelt dat artikel 35b SW economisch geïnterpreteerd dient te worden. Binnen de bedrijfsopvolgingsregeling wordt – aldus belanghebbende – door de rechtstreekse verwijzing in artikel 35b SW naar de Wet IB en het gebruik van de term ”vermogensbestanddelen” aangesloten bij het economische ondernemingsbegrip voor de inkomstenbelasting. Economisch gezien verkrijgt belanghebbende de activa van de onderneming – die gezamenlijk een onderneming in de zin van de Wet IB kunnen vormen – onder de voorwaarde dat zij de passiva voor haar rekening neemt. Dit laatste vormt de tegenprestatie voor het verkrijgen van de eigenlijke onderneming zoals bedoeld in artikel 7c URSW. Bovendien – zo stelt belanghebbende – zou een andere toepassing van artikel 7c URSW er toe leiden dat economisch en feitelijk gelijke gevallen fiscaal verschillend worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke rechtvaardiging bestaat.

4.5 De Inspecteur stelt dat zowel de activa als de passiva van de door belanghebbende overgenomen onderneming behoren tot de in artikel 35b, tweede lid, onderdeel a SW, bedoelde bestanddelen van het vermogen van een onderneming. Door de schenking heeft belanghebbende in de zin van artikel 7c URSW dus zowel de tot het ondernemingsvermogen behorende activa als de daartoe behorende passiva verkregen. De tot die passiva behorende langlopende schulden kunnen daarom niet als tegenprestatie in de zin van genoemd artikel worden aangemerkt. Van schending van het gelijkheidsbeginsel is naar de mening van de Inspecteur geen sprake.

4.6 Het Hof acht de door de Inspecteur verdedigde opvatting weliswaar mogelijk, doch naar het oordeel van het Hof dwingt de tekst van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zoals neergelegd in de artikelen 35b en 35c SW (tekst 2004) niet noodzakelijk in de door de Inspecteur verdedigde richting. Vooreerst bepaalt artikel 35b, eerste lid SW, – anders dan 35c, eerste lid SW – dat op verzoek van de verkrijger op de grond van artikel 35c, de waarde dan wel een deel van de waarde

“... van in de verkrijging begrepen vermogensbestanddelen ... (...)”

die zijn aangeduid in het tweede lid van artikel 35b, wordt aangemerkt als te conserveren waarde. Het Hof merkt op dat de aangehaalde wettekst met name niet luidt “van de (cursivering Hof) in de verkrijging begrepen vermogensbestanddelen ...”, zodat het verzoek van belanghebbende om een te conserveren waarde te constateren zich blijkens de wettekst kan beperken tot één of meer bestanddelen van het vermogen (bijvoorbeeld uitsluitend de activa) van een verkregen en door de verkrijger voortgezette onderneming.

Op de tweede plaats komen blijkens artikel 35b, tweede lid, onderdeel a SW, ook bestanddelen van een gedeelte van een onderneming voor de faciliteit in aanmerking. Het Hof merkt op dat in de wettekst daarbij niet de eis wordt gesteld dat sprake moet zijn van een zelfstandig deel van een onderneming. Ook aldus gezien kunnen de door belanghebbende verkregen activa op grond van de tekst van de wet, afzonderlijk of tezamen, kwalificeren als vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35b, tweede lid, onderdeel a SW. Nu in artikel 7c URSW uitdrukkelijk wordt verwezen naar de vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 35b, tweede lid SW, lijkt het ook voor de toepassing van artikel 7c URSW mogelijk dat de afzonderlijke ondernemingsactiva als vermogensbestanddelen in de zin van die bepaling worden aangemerkt, zonder daarbij de passiva van de onderneming in aanmerking te nemen. De vraag is dan of die passiva nochtans niet meegenomen mogen worden bij het bepalen van de “tegenprestatie” als bedoeld in artikel 7c URSW doordat bij die bepaling uitgegaan dient te worden van het saldo van hetgeen werd verkregen.

4.7 Belanghebbende stelt dat de door de Inspecteur voorgestane uitleg van artikel 7c URSW er toe zou leiden, dat economisch en feitelijk gelijke gevallen fiscaal verschillend worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke rechtvaardiging bestaat. Belanghebbende heeft daarbij het gelijkheidsbeginsel op het oog.

4.8 Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel dat tot invoering van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit per 1 januari 2002 heeft geleid merkte het toenmalige kabinet op:

“Het bestaan van een faciliteit voor bedrijfsopvolging, (...), vindt echter zijn rechtvaardiging in het algemeen belang dat gemoeid is met de continuïteit van ondernemingen” (TK, 2001-2002, 28 015, nr. 6).

Blijkens de toelichting bij de “Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen” is de strekking van artikel 7c URSW om een tegemoetkoming te verlenen in de gevallen waarin een onderneming tegen een te lage waarde wordt verkocht aan een bedrijfsopvolger. De verkoop houdt in dat geval een materiële bevoordeling is, waarin een schenking ligt besloten. De faciliteit wordt in dat geval berekend over de waarde van het verkregen ondernemingsvermogen zonder rekening te houden met de tegenprestatie (Staatscourant 28 december 2001, nr. 250, pag. 16).

4.9 Belanghebbende heeft bij ontbinding van de maatschap alle onroerende zaken en productierechten behorende tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van haar ouders overgenomen en tevens samen met haar echtgenoot de helft van het aandeel van haar ouders in de vermogensbestanddelen die behoren tot het vermogen van de maatschap.

Blijkens de akte van ontbinding zijn deze toedelingen geschied:

“ onder de verplichting om alle tot het maatschapsvermogen behorende schulden voor hun rekening te nemen en als eigen schulden te voldoen, de comparanten sub 1 genoemd deswege vrijwarende.”

4.10 Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur desgevraagd verklaard dat indien belanghebbende alleen de activa van de onderneming zou hebben overgenomen, waartegenover de koopsom zou zijn verhoogd met een bedrag gelijk aan het bedrag van de langlopende verplichtingen, en belanghebbende ter financiering van die hogere koopsom een langlopende financiering bij de bank zou zijn aangegaan waarmee de schenkers hun schuld uit hoofde van de langlopende financiering geheel zouden hebben kunnen aflossen, artikel 7c URSW wel van toepassing zou zijn geweest met betrekking tot de door haar aangegane langlopende financieringsschuld.

4.11 Naar het oordeel van het Hof dient de wijze waarop belanghebbende in het onderhavige geval feitelijk het ondernemingsvermogen heeft overgenomen – met name nu de toedeling van de activa aan belanghebbende heeft plaatsgevonden onder de verplichting alle tot het maatschapsvermogen behorende schulden voor haar rekening te nemen en als eigen schulden te voldoen, en waaraan uitvoering is gegeven op de wijze zoals vermeld onder 2.13 hiervoor – bezien in het licht van de hiervoor vermelde strekking van de artikelen 35b SW en 7c URSW, voor de toepassing van genoemd artikel 7c URSW te worden aangemerkt als een geval dat rechtens gelijk is aan het geval beschreven in 4.10 hiervoor. Naar het oordeel van het Hof ontbreekt een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor een uiteenlopende fiscale

behandeling van die gelijke gevallen, zodat een uiteenlopende fiscale behandeling zoals door de Inspecteur verdedigd, zou leiden tot schending van het gelijkheidsbeginsel.

4.12 Nu, naar het oordeel van het Hof, enerzijds de tekst van artikel 7c URSW niet dwingend in de door de Inspecteur verdedigde richting wijst, en anderzijds de door de Inspecteur voorgestane interpretatie leidt tot een ongelijke behandeling van rechtens gelijke gevallen – welke ongelijkheid de regelgever naar het oordeel van het Hof redelijkerwijs niet kan hebben beoogd – dient artikel 7c URSW zo te worden verstaan dat bij de schenking van een onderneming onder de verplichting de langlopende schulden van de schenker(s) over te nemen, deze overgenomen langlopende schulden als “tegenprestatie of onder een last” als bedoeld in dat artikel dienen te worden aangemerkt. Het gelijk is in zoverre aan belanghebbende. Voor dat geval is tussen partijen niet in geschil dat de liquidatiewaarde van de onderneming € 1.928.843 bedraagt. Eveneens is voor dat geval tussen partijen niet in geschil dat de voortzettingswaarde alsdan € 834.389 bedraagt.

Belastinglatentie

4.13 De Inspecteur stelt dat de overname van de belastinglatentie ter grootte van € 62.728, niet kan worden aangemerkt als een tegenprestatie of last als bedoeld in artikel 7c URSW, en derhalve voor de toepassing van artikel 35c SW niet in mindering kan worden gebracht op de waarde van de vermogensbestanddelen. Zelfs indien het Hof veronderstellenderwijs uitgaat van de juistheid van de stelling van de Inspecteur, kan hem dat niet baten. Immers, nu voor de berekening van de waarden als bedoeld in artikel 35c SW, uitgegaan dient te worden van een liquidatiewaarde van de onderneming van € 1.928.843 en partijen het er voor dat geval over eens zijn dat voortzettingswaarde € 834.389 bedraagt, blijft de verkrijging van belanghebbende ook indien de belastinglatentie niet als tegenprestatie of last wordt aangemerkt, binnen de gezamenlijke grenzen van het eerste en het tweede lid van dat artikel (voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde), zodat ook in dat geval geen belast geconserveerde waarde in de zin van het derde lid van artikel 35c SW kan worden geconstateerd.

Ten overvloede overweegt het Hof nog als volgt. Anders dan de Inspecteur stelt behoort de latente belastingschuld van de schenkers niet tot het vermogen van de voorheen door hen gedreven onderneming, zodat die latentie reeds hierom niet tot de verkregen vermogensbestanddelen als bedoeld in artikel 7c URSW kan behoren. Gezien de wijze waarop partijen bij de Akte van ontbinding de waarde van die latentie hebben verrekend, namelijk door de berekende waarde daarvan in mindering te doen strekken op de overbedelingsschuld, en derhalve feitelijk op de door belanghebbende te betalen koopsom, dient het aldus verrekende bedrag naar het oordeel van het Hof te worden aangemerkt als een “tegenprestatie” als bedoeld in artikel 7c URSW.

4.14 Nu het beroep van belanghebbende reeds op haar primaire stelling slaagt, behoeft haar subsidiaire stelling geen verdere behandeling meer.

slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5. Kosten

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 874 (1 punt voor het hogerberoepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting, met een waarde van € 437 per punt).

6. Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de proceskosten en het griffierecht,
- verklaart het tegen de uitspraak van de Inspecteur ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
- vernietigt de conserverende navorderingsaanslag,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van het hoger beroep van belanghebbende tot een bedrag van € 874,
- gelast dat de Staat aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 112 in verband met het hoger beroep bij het Gerechtshof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.G.J.M. van Kempen, voorzitter, mr. J.A. Monsma en mr. A.J. Kromhout, in tegenwoordigheid van mr. W.J.N.M. Snoijink als griffier.

De beslissing is op in het openbaar uitgesproken op 21 februari 2012

De griffier, De voorzitter,

(W.J.N.M. Snoijink) (M.G.J.M. van Kempen)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 22 februari 2012.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen 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. de 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.