

NLF 2022/2380

Inbreng verhuurde onderneming in nieuw opgerichte bv; geruisloze-inbrengfaciliteit

Hof Amsterdam 23 augustus 2022, 21/00084,
ECLI:NL:GHAMS:2022:3203

SAMENVATTING

X (belanghebbende) drijft sinds 1997 een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De onderneming houdt zich bezig met de verkoop van motorbrandstoffen en shop-artikelen. Daarnaast wordt een carwash geëxploiteerd en wordt één caravan verhuurd. Op 12 juli 2010 zijn X en A (bv) een huurovereenkomst aangegaan inzake de huur van de onderneming van X.

Bij notariële akte van 29 maart 2018 heeft X een bv opgericht (hierna: Z). Bij notariële akte van eveneens 29 maart 2018 is de eenmanszaak van X ingebracht in Z.

De Inspecteur heeft het verzoek van X om toepassing van de geruisloze-inbrengfaciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001 afgewezen.

Dat acht Hof Amsterdam onterecht.

Tussen partijen is niet in geschil dat X tot aan de verhuur in juli 2010 ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 was. In die hoedanigheid was hij gerechtigd tot het vermogen van de onderneming.

Het Hof volgt veronderstellenderwijs het betoog van de Inspecteur dat X vanaf het moment van verhuur in juli 2010 geen ondernemer is in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001.

Volgens het Hof blijft X evenwel ook vanaf juli 2010 winst uit onderneming genieten, zij het als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming in de zin van artikel 3.3, lid 1, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001. Van belang hierbij is dat de maximale huurperiode vijftien jaar bedraagt en de tot de verhuurde onderneming behorende vermogensbestanddelen na ommekomst van die huurperiode weer aan X toevallen, zodat hij bij de waardeontwikkeling daarvan een belang blijft houden. In samenhang met de omstandigheid dat X de onderneming tot juli 2010 zelf dreef, vormt deze medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting van zijn eerdere gerechtigdheid als ondernemer. De bijzondere status van X (te weten die van medegerechtigde) staat bij de inbreng in (de nieuw opgerichte) Z bv aan toepassing van de faciliteit niet in de weg.

Het hoger beroep van X is gegrond.

NOOT

Een interessante zaak. Is de verhuurder van een onderneming ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001, medegerechtigde in de zin van artikel 3.3 Wet IB 2001 of geen van beide? In de eerste twee

gevallen kan de verhuurde onderneming geruisloos worden ingebracht in een bv, in het laatste geval is artikel 3.65 Wet IB 2001 niet van toepassing.

De geruisloze inbreng van artikel 3.65 Wet IB 2001

Om voor de faciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001 in aanmerking te komen moet de belastingplichtige die zijn onderneming inbrengt ofwel als ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001¹ worden aangemerkt, ofwel als medegerechtigde tot het ondernemingsvermogen in de zin van artikel 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001. In het laatste geval stelt artikel 3.65, lid 1, slot, Wet IB 2001 als bijkomende voorwaarde dat de medegerechtigde een rechtstreekse voortzetting vormt van de eerdere gerechtigde van belastingplichtige als ondernemer.

Ondernemer of medegerechtigde

De ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 is degene voor wiens rekening en risico de onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor de verbintenissen betreffende de onderneming. De medegerechtigde tot het ondernemingsvermogen van artikel 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 is de belastingplichtige voor wiens rekening en risico de onderneming wordt gedreven, maar die niet voor de verbintenissen is verbonden. Bij de medegerechtigde² heeft de wetgever met name de commanditaire vennoot in de besloten cv voor ogen gehad. Deze kwalificatie, geïntroduceerd bij de invoering van de Wet IB 2001, heeft tot gevolg dat commanditaire vennoten geen gebruik kunnen maken van de ondernemersfaciliteiten.

Verhuurder van de onderneming

In de onderhavige zaak ziet men Rechtbank en Hof worstelen met de kwalificaties. Rechtbank Noord-Holland³ concentreert zich op het ondernemerschap van artikel 3.4 Wet IB 2001, Hof Amsterdam richt zich daarentegen op artikel 3.3 Wet IB 2001.⁴

De Rechtbank

De Rechtbank onderzoekt aan de hand van de bepalingen in het huurcontract of de verhuurder (van een tankstation) in casu is verbonden voor de verbintenissen betreffende de onderneming. Uit het huurcontract volgt dat de verhuurder gehouden is tot het betalen van onder andere een huursom aan de gemeente voor de grond waarop de LPG-tank staat, de opstal- en brandverzekering van de gebouwen, de kosten voor het aanleggen en in stand houden van de nutsvoorzieningen en de kosten in verband met groot onderhoud van de gebouwen. De Rechtbank verwijst naar de uitspraak van Hof Arnhem van 22 oktober 2008.⁵ Het Hof oordeelde daarin dat de verhuurder van een onderneming kwalificeerde als ondernemer, omdat de kosten voor groot onderhoud voor zijn rekening kwamen en omdat hij een

1 Dan wel, als het een zelfstandig beroep betreft, artikel 3.5 Wet IB 2001.

2 Van onderdeel a.

3 Rechtbank Noord-Holland 1 december 2020, 20/1608, ECLI:NL:RBNHO:2020:11280, NLF 2021/0523, met noot van Robben.

4 Niet in geding is dat sprake is van een objectieve onderneming.

5 Hof Arnhem 22 oktober 2008, 07-00340, ECLI:NL:GHARN:2008:BG1762.

investeringsplicht had met betrekking tot de in de verhuur begrepen roerende zaken. Op grond van de omstandigheid dat de verhuurder in kwestie feitelijk nauwelijks kosten voor groot onderhoud hoeft te maken⁶ en hij geen verplichting heeft tot investering in roerende zaken, komt de Rechtbank tot de conclusie dat 'de verbondenheid voor verbintenissen betreffende het tankstation met carwash (...) in de verhuurperiode van dusdanig geringe betekenis is', dat de verhuurder geen ondernemer is in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001.

De Rechtbank gaat er impliciet van uit dat de verhuurder van een onderneming geen medegerechtigde is in de zin van artikel 3.3 Wet IB 2021, getuige de volgende overweging:

'De wetgever heeft een uitdrukkelijke mogelijkheid voor geruisloze omzetting onder bepaalde voorwaarden gecreëerd voor medegerechtigden tot een onderneming, en niet voor verhurende ondernemers.'⁷

De conclusie van de Rechtbank luidt aldus dat belanghebbende geen recht heeft op de faciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001.

Het Hof

Het Hof gaat er 'veronderstellenderwijs van uit' dat het betoog van 'de inspecteur (...) dat belanghebbende vanaf het moment van verhuur (...) geen ondernemer is in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 (...) juist is'.⁸ Een gemiste kans. De situatie is immers niet zo klip-en-klaar. Voor de conclusie dat de verhuurder van een onderneming géén ondernemer is, is immers slechts plaats in uitzonderingsgevallen. Onder de Wet IB 1964 kwalificeerden zowel de verhuurder van een onderneming als de commanditaire vennoot in de besloten cv⁹ als ondernemer. Met de invoering van de verbondenheidsvoorwaarde in 2001 had de wetgever specifiek de commandiet voor ogen. In de kwalificatie van de verhuurder als ondernemer heeft de wetgever in beginsel geen verandering willen aanbrengen, zo volgt uit de parlementaire geschiedenis:

'De verhuurder (...) van een onderneming (kan) onder omstandigheden ondernemer (...) zijn, indien de desbetreffende onderneming voor zijn rekening wordt gedreven. In dat opzicht verandert er niets ten opzichte van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (...). Aan het nieuwe vereiste van de rechtstreekse verbondenheid voor verbintenissen betreffende die onderneming zal in de regel zijn voldaan. Weliswaar treedt door het overgaan tot verhuur (...) een verandering in wijze van de bedrijfsuitoefening van de onderneming op, maar de verhuurder (...) blijft tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk voor de schulden betreffende die onderneming.'¹⁰

'Ten aanzien van de verhuurder (...) die de onderneming voor zijn rekening blijft drijven, merken wij op dat door het overgaan tot verhuur (...) van de onderneming weliswaar een verandering optreedt in de wijze van de

6 Het tankstation was recentelijk gerenoveerd.

7 R.o. 22.

8 R.o. 5.3

9 Voor deze laatste mits deze was gerechtigd tot het liquidatiesaldo.

10 Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, 7, p. 127.

bedrijfsuitoefening van de onderneming, maar dat de verhuurder (...) tegenover zakelijke crediteuren doorgaans ook daarna nog verbonden worden voor schulden betreffende die onderneming.¹¹

Het Hof springt hier overheen en stapt meteen door naar artikel 3.3 Wet IB 2001. Anders dan de Rechtbank, oordeelt het Hof dat de verhuurder kwalificeert als medegerechtigde in de zin van artikel 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001. Daarbij hecht het Hof waarde aan de omstandigheid dat de maximale huurperiode vijftien jaar is en de vermogensbestanddelen daarna weer aan belanghebbende toekomen, zodat deze het belang bij de waardeontwikkeling heeft behouden. Nu de medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting vormt van het eerdere ondernemerschap van belanghebbende in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001,¹² wordt aan de voorwaarden van artikel 3.65 Wet IB 2001 voldaan.

Kort door de bocht

De uitkomst van het arrest (recht op de inbrengfaciliteit) is passend, maar het is jammer dat het Hof zo kort door de bocht gaat. Voor de toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 maakt het uiteindelijk niet uit of de gerechtigdheid is gebaseerd op artikel 3.4 of op artikel 3.3, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001. Het belang van de wijze waarop de verhuurder van een onderneming wordt gekwalificeerd, reikt echter verder dan de faciliteit voor de geruisloze inbreng. Zo komt alleen de ondernemer in aanmerking voor de ondernemersfaciliteiten. Weliswaar is het niet aannemelijk dat de verhuurder van een onderneming voldoet aan het uren criterium,¹³ maar ook zonder uren criterium blijven er voldoende ondernemersfaciliteiten over die een kwalificatie als ondernemer de moeite waard maken.¹⁴ Het zou daarom mooi zijn geweest als het Hof de situatie ook had getoetst aan de voorwaarden van artikel 3.4 Wet IB 2001.

mr. dr. E. Boomsluit
Erasmus Universiteit

BRON ECLI:NL:GHAMS:2022:3203

Uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer op het hoger beroep van **belanghebbende**, wonende te [plaats], belanghebbende,

gemachtigden: mrs. N.J. Buisman en E. de Hart (BDO Accountants en Belastingadviseurs B.V.)

tegen de uitspraak van 1 december 2020 in de zaak met kenmerk HAA 20/1608 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

11 Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, 17, p. 63.

12 Vanaf 1997 tot aan de verhuur in 2010 dreef belanghebbende de onderneming in de vorm van een eenmanszaak.

13 Artikel 3.6 Wet IB 2001 eist ten minste 1.225 uur aan werkzaamheden voor de onderneming.

14 Bijvoorbeeld de mkb-winstvrijstelling, de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft op 18 april 2018 een verzoek om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 (geruisloze omzetting) ingediend. De inspecteur heeft dit verzoek bij beschikking van 14 maart 2019 afgewezen.

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur, bij uitspraak op bezwaar van 20 december 2019, de beschikking gehandhaafd.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld. Bij uitspraak van 1 december 2020 heeft de rechtbank het beroep ongegrond verklaard.

1.4. Het tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof (per fax) ingekomen op 15 januari 2021. Een nadere motivering van het hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 10 februari 2021. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Belanghebbende heeft bij brief van 20 april 2021 een conclusie van repliek ingediend. De inspecteur heeft bij brief van 11 mei 2021 een conclusie van dupliek ingediend.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 17 augustus 2022. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als ‘eiser’ en de inspecteur als ‘verweerder’):

“Feiten

1. Eiser drijft sinds 1997 een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. De onderneming houdt zich bezig met de verkoop van motorbrandstoffen en shop-artikelen aan particulieren en bedrijven. Daarnaast wordt een carwash geëxploiteerd en wordt één caravan verhuurd.

2. Op 12 juli 2010 zijn eiser en [X] B.V. (hierna: [X]) een huurovereenkomst aangegaan inzake de huur van de onderneming van eiser. In de huurovereenkomst staat – voor zover hier van belang – het volgende vermeld:

“(…)

Overwegende dat:

- Verhuurder eigenaar is van het motorbrandstoffenverkooppunt aan de [adres] , [postcode] te [plaats] (...)
- Verhuurder drijft sinds 1997 [Y] , hierna te noemen “**Onderneming**” De onderneming houdt zich bezig met de verkoop van motorbrandstoffen en shop artikelen aan particulieren en bedrijven Daarnaast wordt een uitgebreide carwash geëxploiteerd.
- Verhuurder wenst de feitelijke exploitatie van het servicestation over te dragen aan Huurder Verhuurder wenst Huurder daartoe in de gelegenheid te stellen door middel van verhuur van de onderneming Dit houdt in dat Verhuurder het motorbrandstoffenverkooppunt wil verhuren aan Huurder, gelijk Huurder dit van Verhuurder wil huren Verhuurder stelt

daarnaast aan huurder ter beschikking de handelsnaam van de onderneming, de inventaris alsmede de goodwill in de zin van bekendheid en klantenkring Voor de huur c q verhuur gelden de navolgende voorwaarden

Komen overeen als volgt:**1. Het Gehuurde**

1. Het gehuurde bestaat uit een compleet motorbrandstoffenverkooppunt, shop met inrichting, carwash, wasspuitboxen en aanverwante ruimtes, hierna te noemen "**het Gehuurde**" (...)

(...)

1. Het Gehuurde is bestemd om te worden gebruikt als bemand motorbrandstoffenverkooppunt inclusief verkoop van LPG, met verkoopshop en carwashgelegenheid Verhuurder zal zorgdragen voor de vergunningen, welke vereist zijn voor de exploitatie van het tankstation, shop en carwashgelegenheid (...)

1. Voor de plaats van de opslagtank voor LPG huurt Verhuurder van de gemeente [plaats] een perceel grond, gelegen (...) Verhuurder verklaart, afgezien van wettelijke aanpassingen dan wel wettelijke verplichtingen, er voor in te staan dat deze huurovereenkomst tijdens de looptijd van deze huurovereenkomst wordt gecontinueerd, om een onbelemmerde verkoop van LPG op het tankstation te waarborgen. De huursom komt voor rekening van de Verhuurder

(...)

2. Huurtermijn

2.1 De huurovereenkomst wordt aangegaan voor een periode van tien (10) jaar ingaande 15 juli 2010 en eindigende 14 juli 2020

2.2 Na het verstrijken van de onder 2.1 genoemde periode wordt deze overeenkomst verlengd met een periode van 5 jaar, behoudens schriftelijke opzegging door Huurder met een opzegtermijn van 1 jaar (...)

2.3 Partijen komen overeen dat de maximale huurperiode 15 jaar zal bedragen en derhalve uiterlijk eindigt op 14 juli 2025 (...)

2.4 Bij het einde van de huurovereenkomst zal door Verhuurder op geen enkele wijze aan Huurder een vergoeding worden betaald voor aangebrachte wijzigingen c q investeringen door Huurder dan wel door toegenomen goodwill als gevolg van inzet van Huurder

(...)

3. Huurprijs en betaling

3.1 De huurprijs is door partijen vastgesteld op € 180.000,00 (exclusief BTW) per contractjaar (...)

3.2 Naast de huurprijs genoemd in artikel 3.1 is Huurder aan Verhuurder een variabele huurvergoeding verschuldigd (...)

(...)

4. Overige Lasten en Belastingen

4.1 Het eigenaarsgedeelte van de onroerende zaak belasting of de hiervoor in de plaats te stellen heffing, de opstal- en brandverzekering van de gebouwen alsmede de verschuldigde waterschapslasten, zijn voor rekening van de Verhuurder

4.2 Voor rekening van de Huurder komen het gebruikersgedeelte van de onroerende zaakbelasting, rioolheffingen en alle lasten welke direct of indirect verband houden met de exploitatie van het tankstation

4.3 De op het Gehuurde rustende kosten voor het aanleggen en in stand houden van nutsvoorzieningen zijn voor rekening van Verhuurder. De gebruikskosten van het net en de verbruikskosten van de nutsvoorzieningen zijn voor rekening van de Huurder

(...)

6 Onderhoud

6.1 Huurder zal voor eigen verantwoording en rekening alle onderhoud, herstellingen of vernieuwingen, inclusief (wettelijk verplichte) periodieke keuringen ten aanzien van het Gehuurde, op deugdelijke wijze (laten) verrichten. Huurder zal binnen de looptijd van de overeenkomst zorg dragen voor vervanging van de Carwash en de shopinrichting up-to-date houden

6.2 Voor rekening van Verhuurder komt het groot- onderhoud van de gebouwen met uitzondering van de luifel en het schilderwerk

(...)

9 Milieu

9.1 Bij de aanvang van de huurovereenkomst zal in opdracht en voor rekening van Verhuurder een 0-situatieonderzoek van de bodem worden uitgevoerd (...)

9.2 Voor zover uit het onderzoek zoals is genoemd bij artikel 9.1 mocht blijken dat sprake is van een saneringsnoodzaak dan zal deze sanering voor rekening van Verhuurder worden uitgevoerd zonder dat Verhuurder uit welke hoofde dan ook aansprakelijk is jegens de Huurder (...)

9.3 Als blijkt dat sanering noodzakelijk is, (...), dan is Verhuurder gehouden tot onmiddellijke uitvoering van genoemde sanering en zal de ingangsdatum van de huur opschuiven tot de sanering is afgerond (...)

9.4 Na afloop van de huur zal binnen 1 (één) maand een soortgelijk onderzoek als genoemd bij artikel 9.1 plaatsvinden op basis van dezelfde uitgangspunten. Dit onderzoek zal in opdracht en voor rekening worden uitgevoerd van Huurder. Blijkt na dit laatste onderzoek dat tijdens de huurperiode een vervuiling is ontstaan van de bodem, c.q. dat aanwezige concentraties van aanwezige vervuiling in waarde zijn gestegen ten opzichte van de nulsituatie, dan dient de Huurder voor zijn rekening de hierdoor ontstane schade te vergoeden aan Verhuurder. c.q. zorg te dragen voor de onmiddellijke verwijdering van deze vervuiling op eerste verzoek daartoe van Verhuurder.

(...)

10 Overname Personeel en Voorraden

10.1 Huurder zal bij het ingaan van de huurovereenkomst het gehele personeelsbestand van het tankstation en alle daaruit voortvloeiende verplichtingen van Verhuurder overnemen (...)

(...)"

3. Op 21 november 2014 zijn eiser en [X] overeengekomen artikel 3.2 van de huurovereenkomst te wijzigen in de volgende tekst:

“Naast de huurprijs in artikel 3 1 is Huurder aan Verhuurder een variabele vergoeding verschuldigd De variabele huurprijs bedraagt

- a) € 0,03 per alle op het tankstation omgezette liters en kilogrammen motorbrandstoffen, exclusief omzetbelasting over de omzet motorbrandstoffen tussen de 3 000 000 t/m 3 500 000 liters en kilogrammen per contractjaar, (...)
- b) € 0,02 per alle op het tankstation omgezette liters en kilogrammen brandstoffen, exclusief omzetbelasting over de omzet motorbrandstoffen tussen de 3 500 000 t/m 4.000 000 liters en kilogrammen per contractjaar, (...)
- c) € 0,01 per alle op het tankstation omgezette liters en kilogrammen motorbrandstoffen, exclusief omzetbelasting over de omzet motorbrandstoffen boven de 4 000 000 omgezette liters en kilogrammen per contractjaar, (...)”

4. Op 14 augustus 2017 heeft eiser een zogenoemde intentieverklaring oprichting van een B.V. ondertekend.

5. Op 21 augustus 2017 is de getekende intentieverklaring verzonden aan de Belastingdienst.

6. Bij notariële akte van 29 maart 2018 heeft eiser [Z] B.V. opgericht. Bij notariële akte van eveneens 29 maart 2018 is de eenmanszaak van eiser ingebracht in voornoemde B.V.

7. Met dagtekening 18 april 2018 is namens eiser verzocht om toepassing van de geruisloze inbrengfaciliteit van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 ten behoeve van de omzetting van zijn in de vorm van een eenmanszaak uitgeoefende onderneming in een besloten vennootschap. Bij beschikking van 14 maart 2019 heeft verweerder dit verzoek afgewezen.”

2.2. Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen niet zijn bestreden zal ook het Hof daarvan uitgaan.

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Ook in hoger beroep is in geschil of de inspecteur het verzoek van belanghebbende om toepassing van artikel 3.65 Wet IB 2001 (geruisloze inbreng) terecht heeft afgewezen.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

4. Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft met betrekking tot het geschil het volgende overwogen:

“Beoordeling van het geschil

11. Artikel 3.65, eerste lid, van de Wet IB 2001 luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“Indien een onderneming wordt omgezet in de vorm van een door een (...) besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming, wordt, op verzoek van de belastingplichtige, voor het bepalen van de uit de onderneming in het kalenderjaar van omzetting genoten winst de onderneming, (...), 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 de door Onze Minister nader te stellen voorwaarden zijn vervuld.

De eerste volzin is niet van toepassing in situaties als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel b; in situaties als bedoeld

in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, is de eerste volzin slechts van toepassing indien de medegerechtigdheid van de belastingplichtige de rechtstreekse voortzetting vormt van zijn gerechtigdheid of medegerechtigdheid als ondernemer.”

12. De goedkeuring van onderdeel 2.2.2.a van het Besluit van 30 juni 2010, nr. DGB 2010/3599M luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“Het verhuren van een onderneming als zodanig kan niet als het drijven van een onderneming worden aangemerkt. De geruisloze omzetting van een verhuurde onderneming is om deze reden in principe niet mogelijk. Een belastingplichtige die zijn voorheen voor eigen rekening en risico gedreven onderneming verhuurt of anderszins ter beschikking stelt, kwalificeert als ondernemer op grond van het voortgezette ondernemerschap. Bij de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 brengt dat echter niet vanzelfsprekend met zich dat deze verhuurde onderneming voor de verkrijgende vennootschap i.o. óók als een onderneming in de zin van artikel 3.4 van de Wet IB 2001 kwalificeert. Aangezien één van de voorwaarden van deze faciliteit is dat een onderneming wordt omgezet, acht ik de inbreng van een verhuurde onderneming met toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 wel mogelijk mits ten aanzien van de naamloze of besloten vennootschap waarin de activiteiten worden ingebracht nog sprake is van een voor rekening van die vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.4 van de Wet IB 2001.”

13. 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 (...).”

14. In het arrest 7 september 1977, nr. 18 349, BNB 1977/235 overwoog de Hoge Raad:

“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 (...).”

15. De rechtbank leidt uit genoemde jurisprudentie af dat onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in gevallen van verhuur van een onderneming kennelijk sprake was van één objectieve onderneming (het bedrijf; de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid) die voor rekening van twee ondernemers – de verhuurder en de huurder – wordt gedreven. Er is met andere woorden sprake van twee subjectieve ondernemingen (vgl. Gerechtshof Arnhem 22 oktober 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG1762).

16. De Wet IB 2001 kent een minder ruim ondernemersbegrip dan zijn voorganger de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ingevolge artikel 3.4 van de Wet IB 2001 wordt onder ondernemer verstaan: de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende de onderneming.

17. Uit de totstandkominggeschiedenis van artikel 3.4 van de Wet IB 2001 (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, blz. 127 en Kamerstukken II, 1999-2000, nr. 26 727, nr. 17, blz. 63) blijkt dat de wetgever ervan is uitgegaan

dat de hiervóór in de overwegingen 13 en 14 genoemde jurisprudentie zijn gelding behoudt onder de Wet IB 2001. Dienaangaande is onder meer opgemerkt:

“De leden van de VVD-fractie vragen wie van de betrokkenen bij verhuur of huurkoop van een onderneming in het wetsvoorstel als ondernemer wordt beschouwd. Onze reactie hierop is dat de verhuurder of huurverkoper van een onderneming onder omstandigheden ondernemer kan zijn, indien de desbetreffende onderneming voor zijn rekening wordt gedreven. In dat opzicht verandert er niets ten opzichte van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (...). Aan het nieuwe vereiste van de rechtstreekse verbondenheid voor verbintenissen betreffende die onderneming zal in de regel zijn voldaan. Weliswaar treedt door het overgaan tot verhuur of huurverkoop een verandering in wijze van de bedrijfsuitoefening van de onderneming op, maar de verhuurder of huurverkoper blijft tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk voor de schulden betreffende die onderneming. De huurder of huurkoper van een onderneming zal in de regel eveneens ondernemer zijn, aangezien het ontbreken van de eigendom van de onderneming niet betekent dat een gehuurde onderneming niet voor zijn rekening wordt gedreven of dat hij niet is verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming”.

[Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 127 (NV)].

En:

“Ten aanzien van de verhuurder en huurverkoper die de onderneming voor zijn rekening blijft drijven, merken wij op dat door het overgaan tot verhuur of huurverkoop van de onderneming weliswaar een verandering optreedt in de wijze van de bedrijfsuitoefening van de onderneming, maar dat de verhuurder en huurverkoper tegenover zakelijke crediteuren doorgaans ook daarna nog verbonden worden voor schulden betreffende die onderneming”.

[Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, p. 63 (NNV)].

18. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0737, voor zover hier van belang, het volgende overwogen:

“3.4. Het middel bestrijdt voorts het oordeel van het Hof dat de in artikel 6 van de huurovereenkomst opgenomen herinvesteringsplicht van de verhuurder reële betekenis mist, althans zodanig bijkomstig is dat de verhuur als zodanig niet als het drijven van een onderneming kan worden aangemerkt. Dat oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst, zodat ook dit onderdeel van het middel faalt.”

19. Gerechtshof Arnhem heeft in zijn uitspraak van 22 oktober 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG1762, voor zover hier van belang, het volgende overwogen:

“4.8. Gelet op de bepalingen in het onderhavige huurcontract is naar het oordeel van het Hof de conclusie gerechtvaardigd dat belanghebbende (ook) in de verhuurperiode rechtstreeks (mede) wordt verbonden voor verbintenissen betreffende de sportzaak. Niet alleen komt het groot onderhoud en ingrijpende reparaties van het pand waarin de sportzaak is gevestigd voor rekening van belanghebbende, maar rust – op grond van artikel 8 van het huurcontract – op hem voorts een investeringsplicht met betrekking tot de in de verhuur begrepen roerende zaken die van belang zijn voor een behoorlijke uitoefening van de verhuurde onderneming (de sportzaak). In de periode 2000 tot en met (in ieder geval) 2004 is ook daadwerkelijk door belanghebbende geïnvesteerd in nieuwe inventarisgoederen ten behoeve van de sportzaak.”

20. Gelet op de bepalingen in het onderhavige huurcontract is de aansprakelijkheid van de verhuurder van de onderneming voor de schulden beperkt tot het betalen van:

- de huursom aan de gemeente [plaats] in verband met de huur van een perceel grond voor de plaats van de opslagtank voor LPG;
- het eigenaarsgedeelte van de onroerendezaakbelasting;
- de opstal- en brandverzekering van de gebouwen;
- de waterschapslasten;
- de kosten voor het aanleggen en in stand houden van nutsvoorzieningen;
- de kosten in verband met groot onderhoud van de gebouwen met uitzondering van de luifel en het schilderwerk.

De rechtbank merkt hierbij op dat de verplichting om de kosten voor groot onderhoud te betalen naar haar oordeel reële betekenis mist gelet op de opgenomen uitzondering en het feit dat tot op heden hieraan feitelijk geen uitvoering is gegeven omdat dit niet nodig was nu in de jaren voorafgaand aan de verhuur het servicestation uitgebreid is vernieuwd. Voorts is van een op de verhuurder rustende investeringsplicht met betrekking tot de in de verhuur begrepen roerende zaken die van belang zijn voor een behoorlijke uitoefening van de verhuurde onderneming in het geheel geen sprake.

21. Gelet op deze omstandigheden is naar het oordeel van de rechtbank de conclusie gerechtvaardigd dat de verbondenheid voor verbintenissen betreffende het tankstation met carwash van eiser, en, na de inbreng van de verhuurde onderneming, de verbondenheid van [Z] B.V., in de verhuurperiode van dusdanig geringe betekenis is, dat geen sprake is van een situatie waarin de objectieve onderneming mede voor rekening en risico van eiser respectievelijk de B.V. wordt gedreven als bedoeld in artikel 3.4 van de Wet IB 2001. De omstandigheden dat door eiser, en, na de inbreng van de verhuurde onderneming, door [Z] B.V., nog één caravan wordt verhuurd en dat eiser, en, na de inbreng van de verhuurde onderneming door eiser, [Z] B.V., op grond van de huurovereenkomst met de gemeente [plaats] verplicht is het LPG-punt volledig te onderhouden en de B.V. in dat kader een grasmaaier heeft aangeschaft, doen hier niet aan af. Dit geldt eveneens voor het feit dat eiser als oorspronkelijk ondernemer nog steeds betrokken is bij de verhuurde onderneming, gelet op zijn positie als enig aandeelhouder van [Z] B.V.

22. Voor zover eiser zich er op beroepen heeft dat medegerechtigden tot een onderneming ook kwalificeren voor de faciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001 en dat hij op die grond als verhurende ondernemer ook voor de faciliteit in aanmerking dient te komen stuit dit betoog op de tekst van de wetsbepaling. De wetgever heeft een uitdrukkelijke mogelijkheid voor geruisloze omzetting onder bepaalde voorwaarden gecreëerd voor medegerechtigden tot een onderneming, en niet voor verhurende ondernemers. In geval van verhuur is vereist dat nog steeds sprake is van een (mede) voor rekening en risico van de belastingplichtige gedreven onderneming. Nu eiser niet verbonden wordt voor de verplichtingen van de na het ingaan van de huurovereenkomst door [X] gedreven onderneming, en op hem ook geen investeringsplicht rustte met betrekking tot de roerende zaken die voor de onderneming gebruikt werden, zoals hiervoor door de rechtbank is overwogen, komt hij niet voor de faciliteit in aanmerking.

23 Gelet op het voorgaande heeft verweerder het verzoek van eiser om toepassing van de faciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001 terecht afgewezen en dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

Proceskosten

24. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling."

5. Beoordeling van het geschil in hoger beroep

5.1. In de Wet IB 2001 zijn, voor zover van belang, de volgende bepalingen opgenomen:

Uitbreiding begrip belastbare winst uit onderneming

Artikel 3.3

1. Belastbare winst uit onderneming is mede:

- a. de winst die de belastingplichtige, anders dan als *ondernemer* of aandeelhouder, als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming geniet uit een of meer ondernemingen (paragraaf 3.2.2.);
- b. het bedrag van de gezamenlijke voordelen die de belastingplichtige geniet uit hoofde van een schuldvordering op een ondernemer ten behoeve van een voor zijn rekening gedreven onderneming, indien zich een in het derde lid genoemde omstandigheid voordoet.

(...)

Begrip ondernemer

Artikel 3.4

In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder *ondernemer*: de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.

(...)

Omzetting in een NV of BV

Artikel 3.65

1. Indien een onderneming wordt omgezet in de vorm van een door een naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming, wordt, op verzoek van de belastingplichtige, voor het bepalen van de uit de onderneming in het kalenderjaar van omzetting genoten winst de onderneming, behalve voor de toepassing van artikel 3.54a, 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 de door Onze Minister nader te stellen voorwaarden zijn vervuld. De eerste volzin is niet van toepassing in situaties als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel b; in situaties als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, is de eerste volzin slechts van toepassing indien de medegerechtigdheid van de belastingplichtige de rechtstreekse voortzetting vormt van zijn gerechtigdheid of medegerechtigdheid als ondernemer.

(...)

5.2. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende tot aan de verhuur in juli 2010 ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 was. In die hoedanigheid was hij gerechtigd tot het vermogen van de onderneming.

5.3. De inspecteur betoogt dat belanghebbende vanaf het moment van verhuur in juli 2010 geen ondernemer is in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001. Het Hof zal er veronderstellenderwijs van uitgaan

dat dit betoog juist is. Dat staat evenwel niet noodzakelijkerwijs in de weg aan een geslaagd beroep op de in artikel 3.65 Wet IB 2001 opgenomen faciliteit (geruisloze inbreng).

5.4. Belanghebbende blijft naar het oordeel van het Hof namelijk ook dan vanaf juli 2010 winst uit onderneming genieten, zij het als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming (in de zin van artikel 3.3, lid 1, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001, hierna: medegerechtigde). Daarvoor acht het Hof van belang dat de maximale huurperiode 15 jaar bedraagt (zie artikel 2.3. van de huurovereenkomst) en de tot de verhuurde onderneming behorende vermogensbestanddelen (de mogelijk aanwezige stille reserves en goodwill daarbij inbegrepen) na ommekomst van die huurperiode weer aan belanghebbende toevallen, zodat hij bij de waardeontwikkeling daarvan een belang blijft houden. Gelet hierop in samenhang met de omstandigheid dat belanghebbende de onderneming tot juli 2010 zelf dreef, vormt deze medegerechtigdheid een rechtstreekse voortzetting van zijn eerdere gerechtigdheid als ondernemer (in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001; zie 5.2).

5.5. Op grond van het in 5.4 overwogene kan belanghebbende gebruik maken van de faciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001. De bijzondere status van belanghebbende (te weten die van medegerechtigde) staat namelijk bij de inbreng in (de nieuw opgerichte) [Z] B.V. aan toepassing van deze faciliteit niet in de weg. De wetgever heeft er immers nadrukkelijk voor gekozen de kring van gerechtigden tot de onderhavige faciliteit niet te beperken tot 'echte' ondernemers, maar deze ook open te stellen voor bepaalde medegerechtigden, te weten die medegerechtigden (zoals belanghebbende, zie 5.4) voor wie de medegerechtigdheid de rechtstreekse voortzetting vormt van de gerechtigdheid als ondernemer in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001.

5.6. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen heeft de inspecteur het verzoek om de toepassing van de faciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001 ten onrechte afgewezen.

De slotsom

5.7. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. Gelet op de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur tot het stellen van voorwaarden zal het Hof niet zelf in de zaak voorzien maar de inspecteur opdragen opnieuw op het bezwaar te beslissen met inachtneming van deze uitspraak.

6. Kosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een kostenveroordeling als bedoeld in artikel 8:75 van de Awb. Het Hof stelt deze kosten op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 3.415,50 (4,5 punten voor proceshandelingen en factor 1 voor het gewicht van de zaak) ter zake van in de (hoger) beroepsprocedure beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

7. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;

- bepaalt dat de inspecteur opnieuw uitspraak op bezwaar doet met inachtneming van hetgeen in deze uitspraak is overwogen;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.415,50;
- gelast de inspecteur aan belanghebbende het in beroep (€ 48) en hoger beroep (€ 131) betaalde griffierecht te vergoeden (totaal: € 179).

De uitspraak is gedaan door mrs. M.J. Leijdekker, voorzitter, F.J.P.M. Haas en J.P.R. van den Berg, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. W. de Gelder als griffier. De beslissing is op 23 augustus 2022 in het openbaar uitgesproken. Wegens verhindering van de voorzitter is deze uitspraak getekend door de oudste bijzitter.