



Rapport

Klacht

Verzoekers klagen erover dat de Belastingdienst/Rijnmond/kantoor Dordrecht hun verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslagen inkomstenbelasting 1995 tot en met 2002 heeft afgewezen.

Beoordeling

I Bevindingen

1. Verzoekers, met elkaar gehuwd, dreven met hun zoon in maatschapsverband een akkerbouwbedrijf. De in het bedrijf gebruikte onroerende zaken behoorden tot het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen van verzoekers.
2. In 1995 verkochten verzoekers een perceel in het bedrijf gebruikte grond aan de gemeente Spijkenisse, onder voorbehoud van een tijdelijk gebruiksrecht. Voor het gebruiksrecht waren zij geen (afzonderlijke) vergoeding verschuldigd. Verzoekers hebben het gebruiksrecht niet op de balans van hun onderneming geactiveerd. In de resultatenrekening van hun onderneming hebben zij in 1995 noch in een later jaar winst of kosten ter zake van het gebruiksrecht verantwoord.
3. In een brief van 29 december 2006 wendde verzoekers gemachtigde zich tot de Belastingdienst/Rijnmond met een verzoek tot ambtshalve vermindering van de aan verzoekers opgelegde aanslagen inkomstenbelasting over de jaren 1995 tot en met 2003.

Hun verzoek behelsde het volgende.

De winst over ieder van de jaren 1995 en volgende diende te worden verhoogd met de in het jaar als voordeel genoten waarde van het gebruiksrecht. Dit voordeel diende te vallen onder de landbouwvrijstelling zoals deze gold tot 27 juni 2000. De winst over ieder jaar diende te worden verlaagd wegens het in ieder jaar verbruikte deel van de waarde van het gebruiksrecht.

4. In een brief van 19 april 2007 wees de Belastingdienst het verzoek om ambtshalve vermindering af voor de jaren 1995 tot en met 2002. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Het besluit van 25-3-1991, nr. DB89/735 (hierna ook: het Besluit; N.o.), voorschrijft inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven biedt voor mij de kaders, wanneer ik een ambtshalve vermindering kan verlenen. Met name paragraaf 9 is in deze van belang.

Het door u aangevoerde arrest BNB 2006/245 (arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2006, nummer 41.368; N.o.), waarin een voor uw cliënten gunstiger toepassing besloten

ligt, dateert van 3-3-2006. De aanslagen 1995-2002 dateren van 25-1-2005 of eerder, op 3-3-2006 stonden ze onherroepelijk vast. Het besluit DB89/735 laat me geen mogelijkheid om te verminderen."

De aanslag inkomstenbelasting 2003 van verzoekster wilde de Belastingdienst om dezelfde reden evenmin verminderen. De aanslag over 2003 van verzoeker stond op 3-3-2006 echter nog niet onherroepelijk vast. De Belastingdienst zegde toe op deze aanslag een ambtshalve vermindering te verlenen.

5. De gemachtigde van verzoekers wendde zich op 25 april 2007 opnieuw tot de Belastingdienst. Hij bestreed dat paragraaf 9 van het Besluit aan de gevraagde ambtshalve vermindering in de weg stond. Hij wees daartoe op rapport 1997/435 van de Nationale ombudsman. Hij stelde dat de Hoge Raad in het arrest van 3 maart 2006 alleen uitleg van de belastingwet had gegeven en dat geen sprake was van nieuwe jurisprudentie zoals bedoeld in het door hem genoemde rapport van de Nationale ombudsman. Dit betekende naar het oordeel van de gemachtigde dat de aanslagen waarvoor ambtshalve vermindering werd gevraagd, naar het ten tijde van het opleggen geldende recht onjuist waren vastgesteld en op grond van het Besluit voor correctie in aanmerking kwamen.

6. De Belastingdienst reageerde in een brief van 27 april 2007. De Belastingdienst herhaalde zijn standpunt dat het arrest van 3 maart 2006 moest worden aangemerkt als nieuwe jurisprudentie. De Belastingdienst schreef verder:

"...Tot dit arrest waren er twee varianten te onderscheiden m.b.t. de fiscale behandeling van een voorbehouden gebruiksrecht. In variant 1 bleef dat deel van de eigendom bij de vervreemder en was er in zoverre geen invloed op de winst. In variant 2 (BNB 2000/277) vond wel activering plaats en kon worden afgeschreven.

Uw cliënten volgden de eerste variant. Pas met ingang van BNB 2006/245 is er een derde mogelijkheid. Naar mijn mening kunnen uw cliënten pas daarna hun stelsel wijzigen..."

7. Verzoekers wendden zich via hun gemachtigde in een verzoekschrift van 1 juni 2007 tot de Nationale ombudsman. Zij klaagden over de weigering van de Belastingdienst om het verzoek om ambtshalve vermindering te honoreren.

8. De Belastingdienst reageerde op de klacht van verzoekers in een brief van 23 augustus 2007. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...De Belastingdienst heeft (...) het standpunt ingenomen dat er hier sprake is van nieuwe jurisprudentie in de zin van § 9 van bovenvermeld Besluit en dat dientengevolge er voor de jaren 1995 tot en met 2002 en het jaar 2003 ten name van (verzoekster; N.o.) geen ambtshalve vermindering kon worden verleend daar de betreffende aanslagen onherroepelijk vaststonden op het moment van wijzen van het arrest. De betreffende paragraaf stelt namelijk dat:

9.1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een aanschrijving of een andere schriftelijke mededeling mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt *niet* tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de aanschrijving of andere schriftelijke mededeling, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

De bevoegdheid van de inspecteur om een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen, wordt dus op grond van § 9 van de resolutie van 25 maart 1991 (alleen) beperkt als het gaat om nieuwe jurisprudentie.

De Nationale ombudsman legt in het rapport 97/435 deze beperkingen zo uit dat van ambtshalve vermindering alleen dan geen sprake kan zijn, als het nieuwe jurisprudentie betreft. Het moet dan gaan 'om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe'. Dit leest hij aldus dat van nieuwe jurisprudentie alleen sprake is als de Hoge Raad uitdrukkelijk terugkomt van zijn eerdere jurisprudentie (kortom, 'om gaat') of een nieuwe bepaling anders uitlegt dan de belastingadministratie.

Nieuwe jurisprudentie

Tot het arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2006 waren er (maar) twee varianten te onderscheiden met betrekking tot de fiscale behandeling van een voorbehouden gebruiksrecht. In variant één bleef dat deel van de eigendom bij de vervreemder en was er in zoverre geen invloed op de winst. In variant twee (BNB 2000/277) vond wel activering plaats en kon worden afgeschreven.

Ook in het Besluit van de Staatssecretaris van 22 juni 2004 nr. CPP2004/1010M (...) wordt met het oog op de kwestie van het activeren van een voorbehouden gebruiksrecht met behulp van de foutenleer door de staatssecretaris de volgende opmerking gemaakt: 'Als goed koopmansgebruik een keuze laat tussen **twee** stelsels van winstverantwoording.....!'

In de conclusie van 14 december 2006 inzake de lopende procedure bij de Hoge Raad, nr. 43.056, van de Advocaat-Generaal J.A.C.A Overgaauw wordt bovenstaande visie ook uitgebreid behandeld en onderschreven. Zie met name vanaf punt 2.33 (...). Hieronder een samenvatting.

Er zijn in hoofdlijnen twee benaderingen mogelijk om een voorbehoud van een gebruiksrecht te duiden, niettegenstaande dat het eindresultaat hetzelfde is, namelijk dat

de verkoper een gebruiksrecht heeft. De eerste benadering houdt in dat het voorbehoud van het gebruiksrecht letterlijk wordt genomen, dat wil zeggen: verkoper had reeds een gebruiksrecht als een bestanddeel van het juridische en economische eigendom en verkoper behoudt dit gebruiksrecht (de 'zuivere voorbehoud' benadering). Het voorbehouden gebruiksrecht maakt geen onderdeel uit van hetgeen overgaat. De tweede benadering is - naar analogie van het kasrondje - de 'gebruiksrechtrondje'-benadering. Het gebruiksrecht gaat als onlosmakelijk bestanddeel van hetgeen overgaat over naar de koper, en vervolgens is een onderdeel van de tegenprestatie dat verkoper een gebruiksrecht verkrijgt.

In de conclusie voor Hoge Raad 3 maart 2006, nr. 41 368, BNB 2006/245, is de jurisprudentie aan bod gekomen op het gebied van verkoop met voorbehoud van pachtrecht of een gebruiksrecht. Voor een overzicht van deze jurisprudentie verwijs ik dan ook naar de genoemde conclusie. Uit deze jurisprudentie blijkt dat de vraag naar de fiscale duiding van de verkoop onder voorbehoud van gebruiksrecht nauw verweven is met de vraag naar het tijdstip van winstneming onder goed koopmansgebruik.

Tot het arrest BNB 2006/245 waren er twee varianten te onderscheiden met betrekking tot de fiscale behandeling van het voorbehouden van een gebruiksrecht.

In Hoge Raad 9 februari 2000, nr. 34 910, BNB 2000/277 (...) is de vaste jurisprudentie herhaald: 'vooropgesteld dient te worden dat een belastingplichtige die land verkoopt en overdraagt en in samenhang met die verkoop van de koper een gebruiksrecht bedingt of zich voorbehoudt, niet in strijd met goed koopmansgebruik handelt indien hij hetgeen hij voor het *verkrijgen van het gebruiksrecht* heeft opgeofferd, als aanschaffingskosten van dat recht activeert op de balans en op het gebruiksrecht afschrijft gedurende de jaren waarin dit recht voor de onderneming nut afwerpt.

In Hoge Raad 6 november 1996, nr. 31050, BNB 1997/74 (...) werd geoordeeld dat in het geval als het onderhavige, waarin belastingplichtige het bouwland heeft vervreemd onder voorbehoud van het recht van erfpacht, en het gebruiksrecht van het bouwland derhalve bij hem is gebleven, het recht van erfpacht in de onderneming een gelijksoortige plaats inneemt als voorheen het aan volle eigendom ontleende gebruiksrecht. De omstandigheid dat bij de vervreemding van het land het erfpachtrecht wordt voorbehouden, houdt voorts in dat de aanvankelijk bestaande volle eigendom *in zoverre niet in de overdracht wordt betrokken*. Een en ander brengt mee dat goed koopmansgebruik voor belanghebbenden niet de verplichting inhield om ter zake van de voorbehouden rechten een winst of verlies als gerealiseerd te beschouwen'.

Uit BNB 2006/245 blijkt dat nu er nog een derde variant bestaat: 'In het onderhavige geval heeft belastingplichtige ter zake van het gebruiksrecht in 1997 geen bedrag geactiveerd; ook is de waarde van het gebruiksrecht bij de vervreemding van de grond niet tot onder de landbouwvrijstelling vallende winst gerekend. Hiervan uitgaande heeft het Hof met juistheid

geoordeeld dat de waarde van het gebruiksrecht wordt genoten gedurende de jaren waarin belanghebbende het genot van het gebruiksrecht heeft en dat voorzover die waarde in enig jaar is genoten, dat voordeel onder de landbouwwijstelling valt'.

In de 'zuivere voorbehoud' benadering (variant b) behoeft de winst - voorzover dat betrekking heeft op het gebruiksrecht - nog niet te worden gerealiseerd in het jaar waarin het gebruiksrecht wordt voorbehouden. In de "gebruiksrechttrondje" benadering wordt winst, voorzover betrekking op het gebruiksrecht, over de gehele periode genomen.

Toegepast op het onderhavige geval uit BNB 2006/245: realisatie van winst die betrekking heeft op het voorbehouden tijdelijke gebruiksrecht mag worden uitgesteld in die zin dat ze wel jaarlijks wordt genoten. In het onderhavige arrest komt het erop neer dat de jaarlijkse pachtvergoeding als winst per jaar kan worden aangemerkt. Vervolgens is geconstateerd dat deze winst valt onder de landbouwwijstelling. Daarnaast is goedgekeurd dat de pachtvergoeding, daar er sprake is van eigen gebruik in de onderneming, voor hetzelfde bedrag mag worden opgenomen als kostenpost.

Deze zienswijze is een afwijking van eerdere (bovenvermelde) jurisprudentie waar geen sprake was van een op deze wijze uit het gebruiksrecht volgende kostenpost.

Conclusie

Op grond van bovenstaande is de Belastingdienst dan ook van mening dat het arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2006, nr. 41.368 nieuwe jurisprudentie in de zin van § 9 besluit van de Staatssecretaris van 25 maart 1991, nr. DB 89/735 inhoudt.

Tenslotte

Buiten het feit dat de Belastingdienst van mening is dat er sprake is van nieuwe jurisprudentie in het kader van § 9 van eerder vermeld besluit is het in het geval van belastingplichtigen nog de vraag of er voldaan is aan § 7 van het betreffende besluit. Het betreft hier namelijk niet alleen de vraag of het verzoek binnen de daarvoor bestemde termijnen is ingediend maar met name of hier sprake is van een kenbare vergissing in de zin van de betreffende paragraaf. Deze vraag zou dan in het kader van deze casus eventueel nog beantwoord moeten worden..."

9. In een brief van 23 juni 2008 liet de staatssecretaris van Financiën weten de uitleg van de Belastingdienst/Rijnmond van paragraaf 9 van het Besluit van 25 maart 1991 juist te achten.

II Beoordeling

10. Het vereiste van rechtszekerheid houdt onder meer in dat gerechtvaardigde verwachtingen van burgers en organisaties jegens bestuursorganen door die

bestuursorganen worden gehonoreerd.

Het vereiste van rechtszekerheid impliceert dat de Belastingdienst de door verzoekers gevraagde vermindering diende te verlenen indien de wet daartoe de mogelijkheid biedt of indien op enigerlei wijze bij verzoekers het gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt dat de vermindering alsnog zou worden verleend.

11. Paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 beperkt de vrijheid van de inspecteur van de Belastingdienst om een aanslag ambtshalve te verminderen in die zin dat vermindering niet wordt verleend in een situatie waarin de te verlenen vermindering het gevolg zou zijn van een arrest van de Hoge Raad dat is gewezen na het onherroepelijk worden van de betrokken aanslag en waarin een voor de belastingplichtige gunstiger toepassing van de belastingwet besloten ligt dan de bij de vaststelling van de aanslag gevolgde toepassing (zie Achtergrond, onder 3.).

12. Uit de door de Belastingdienst aangehaalde jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat de ondernemer die een perceel grond verkoopt onder voorbehoud van een tijdelijk gebruiksrecht er weliswaar voor kan kiezen het voorbehouden gebruiksrecht in het jaar van de verkoop van de grond te activeren en zodoende het in het gebruiksrecht besloten liggende voordeel als gerealiseerde winst te beschouwen, maar dat hij daartoe niet is verplicht indien het recht van gebruik in de onderneming een gelijksoortige plaats inneemt als voorheen het aan de volle eigendom ontleende gebruiksrecht.

13. In het arrest van 3 maart 2006 heeft de Hoge Raad aangegeven wat de consequenties voor de winstberekening zijn van de keuze om in het jaar van verkoop van de grond onder voorbehoud van een gebruiksrecht geen activering te plegen en dus geen winst als gerealiseerd te beschouwen. De Hoge Raad overweegt daartoe:

"... 3.3. In het onderhavige geval heeft belanghebbende ter zake van het gebruiksrecht in 1997 geen bedrag geactiveerd; ook is de waarde van het gebruiksrecht bij de vervreemding van de grond niet tot de onder de landbouwwijstelling vallende winst gerekend. Hiervan uitgaande heeft het Hof met juistheid geoordeeld dat de waarde van het gebruiksrecht wordt genoten gedurende de jaren waarin belanghebbende het genot van het gebruiksrecht heeft en dat voorzover die waarde in enig jaar is genoten, dat voordeel onder de landbouwwijstelling valt..."

14. De Belastingdienst stelde zich bij de behandeling van de aangiften van verzoekers tot dan toe op het standpunt dat in een geval van "zuiver voorbehoud" boekingen van kosten en winst in de jaren waarin van het gebruiksrecht kan worden geprofiteerd, achterwege kunnen of behoren te blijven.

15. Verzoekers stellen dat het bepaalde in paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 niet aan ambtshalve vermindering van de aanslagen inkomstenbelasting 1995 tot en

met 2002 in de weg behoeft te staan. Zij zijn van mening dat de Hoge Raad in het arrest van 3 maart 2006 niet anders heeft gedaan dan aangeven wat volgens goed koopmansgebruik de consequenties zijn voor de fiscale winstberekening van de keus om ter zake van het tijdelijk voorbehoud van een gebruiksrecht van voor agrarische doeleinden gebruikte grond in het jaar van voorbehoud geen winstneming toe te passen en het voorbehouden gebruiksrecht niet te activeren. Deze consequenties had een dergelijke keuze, zo merken verzoekers terecht op, echter ook al vóór het bedoelde arrest van de Hoge Raad. Deze consequenties vloeien immers rechtstreeks voort uit het leerstuk van het goedkoopmansgebruik. In zoverre is, aldus de redenering van verzoekers, geen sprake van nieuwe jurisprudentie zoals dit begrip is uitgelegd door de Nationale ombudsman in rapport 1997/435 en is er voor het verlenen van een ambtshalve vermindering derhalve geen belemmering.

16. Hoewel verzoekers gevolgd kunnen worden in hun gedachtegang dat de Hoge Raad in zijn arrest van 3 maart 2006 geen nieuwe wegen is ingeslagen en slechts de fiscale consequentie van de ook door hen gemaakte keus volgens de bestaande leer heeft aangegeven, is de Nationale ombudsman niettemin van oordeel dat de Belastingdienst het vereiste van rechtszekerheid niet heeft geschonden door het standpunt in te nemen dat het bepaalde in paragraaf 9.1 van het Besluit in de weg staat aan honorering van het verzoek van verzoekers om de aanslagen inkomstenbelasting 1995 tot en met 2003 ambtshalve te verminderen. Dit oordeel is gebaseerd op het volgende.

17. De door de Hoge Raad gegeven uitleg leidt daadwerkelijk tot een andere, gunstiger toepassing van de belastingwet dan door de Belastingdienst is toegepast bij het vaststellen van de aanslagen inkomstenbelasting van verzoekers over de jaren 1995 tot en met 2002.

De staatssecretaris van Financiën heeft in paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 vastgelegd het in beginsel niet wenselijk te achten dat in een dergelijke situatie wordt teruggekomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen. Er is geen reden om in het geval van verzoekers anders te oordelen.

18. Voor zover verzoekers zich beroepen op het oordeel van de Nationale ombudsman in rapport 1997/435 (zie Achtergrond), wordt opgemerkt dat de Hoge Raad in zijn arrest van 3 maart 2006 naar het oordeel van de Nationale ombudsman een interpretatie geeft van de gevolgen van de leer van het goed-koopmansgebruik die "nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe". Nieuwe elementen zoals bedoeld in de aangehaalde overweging zijn niet alleen een andere interpretatie van de wettelijke bepalingen dan de tot dan toe gehanteerde maar kunnen ook uit bestaan uit een correctie op een tot dan toe gehanteerde toepassing in strijd met het recht.

Dit betekent dat het beroep van verzoekers op het rapport van de Nationale ombudsman niet leidt tot een ander oordeel.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Rijnmond, is niet gegrond.

Onderzoek

Op 4 juni 2007 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer en mevrouw N. te Oudenhorn, ingediend door mr. drs. M.C. Weppelman te Oud-Beijerland, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Rijnmond.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Tevens werden verzoekers in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

De reacties van betrokkenen gaven geen aanleiding het verslag te wijzigen. Daarna werd een conceptrapport voorgelegd aan het Ministerie van Financiën.

De staatssecretaris van Financiën reageerde daarop bij brief van 23 juni 2008.

INFORMATIEOVERZICHT

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

1. Het verzoekschrift van 1 juni 2007 met bijlagen;
2. De reactie van 23 augustus 2007 van de Belastingdienst/Rijnmond.

Achtergrond

1. Arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2006, nr. 431.368

"...Vaststaande feiten (ontleend aan de hofuitspraak)

- 2.1. Belanghebbende drijft een melkveehouderij in de vorm van een eenmanszaak.
- 2.2. Op 4 februari 1997 is tussen belanghebbende en zijn echtgenote als verkoper en D BV (verder: D) als koper een overeenkomst gesloten waarbij belanghebbende aan D

20.01.80 hectare landbouwgrond verkocht voor een koopprijs van f 6 005 400. Tevens werd in de overeenkomst het volgende overeengekomen:

"Gebruiksrecht om niet

Artikel 9

1. Ongeacht het tijdstip van economische of juridische levering van het verkochte verplichten koper c.q. haar rechtsopvolgers zich jegens verkoper dan wel diens rechtsopvolgers onder algemene titel krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht, het verkochte ten behoeve van de desbetreffende hiervoor bedoelde gerechtigde(n) tot tenminste 1 juli 2003 beschikbaar te laten voor de feitelijke uitoefening van een landbouwbedrijf als bedoeld in artikel 8 derde lid van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en om ingeval van gehele of gedeeltelijke vervreemding van het verkochte eenzelfde verplichting aan de verkrijger op te leggen.

2. Bedoeld gebruiksrecht om niet eindigt in elk geval zonder dat opzegging behoeft plaats te vinden op 1 januari 2005. (...)

6. Voor het voortgezet gebruik is verkoper geen enkele vergoeding aan koper verschuldigd. (...)

13. Koper heeft het recht het onderwerpelijke gebruiksrecht om niet geheel of gedeeltelijk eerder dan 1 januari 2005 te beëindigen door opzegging bij aangetekende brief met inachtneming van een opzegtermijn van 3 maanden (...)

15. Uitsluitend indien het hiervoor vermelde gebruiksrecht eindigt vóór 1 juli 2003 op grond van de opzegging door koper ingevolge het hiervoor in lid 13 bepaalde is koper verplicht de daaruit voortvloeiende door verkoper eventueel verschuldigde inkomstenbelasting welke over de gerealiseerde bestemmingswijzigingswinst zal worden opgelegd (...) aan verkoper te vergoeden (...)."

2.3. De boekwinst, behaald met de onder 2.2. genoemde transactie, valt geheel onder de vrijstelling van artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (de landbouwvrijstelling). Belanghebbende heeft als boekwinst in 1997 aangegeven het verschil tussen de gerealiseerde koopsom van f 6.005.400 en de boekwaarde van de grond. In de aldus aangegeven winst is geen bedrag begrepen in verband met het gebruiksrecht.

2.4. In de aangiften 1997, 1998 en 1999 heeft belanghebbende geen bedrag in verband met het gebruiksrecht in aanmerking genomen. De aanslagen over die jaren staan onherroepelijk vast.

2.5. Tussen partijen staat vast dat de waarde van het gebruiksrecht per 4 februari 1997 als volgt kan worden berekend:

Waarde in het economische verkeer van de

grond bij voortgezet agrarisch gebruik f 1 201.080

Pacht/gebruikersvergoeding 2% per jaar f 24.021,60

Contante waarde daarvan over de gebruiksperiode:

f 24 021,60 x 0,85 x 5 f 102.091,80

f 24.021,60 x 0,64 x 2,9167 f 44 840,83

Waarde gebruiksrecht in 1997 f 146 932,46

Geschil (ontleend aan de hofuitspraak)

In geschil is of belanghebbende met toepassing van de foutenleer alsnog in het onderhavige jaar op de beginbalans het gebruiksrecht mag activeren voor een waarde van f 146 932,46 en daarop in dit jaar ten laste van de winst f 72.701 mag afschrijven, zijnde het deel van de afschrijving dat is toe te rekenen aan de tussen 4 februari 1997 en 31 december 2000 verstreken gebruiksperiode.

Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord is in geschil of belanghebbende in elk van de jaren 2000 tot en met 2004 een bedrag van f 29.386 mag afschrijven op het gebruiksrecht.

Overwegingen van het hof (ontleend aan de hofuitspraak)

5.1. Belanghebbende heeft zich primair beroepen op toepassing van de foutenleer. Tussen partijen staat vast dat, voor zover sprake is van een fout, deze niet meer in eerdere jaren kan worden gecorrigeerd aangezien de aanslagen over die jaren reeds vast staan.

5.2. Belanghebbende stelt dat bij de verkoop van de grond in 1997 ten onrechte activering van het gebruiksrecht achterwege is gebleven en dat activering met toepassing van de foutenleer alsnog dient te geschieden in het onderhavige jaar. Belanghebbendes stelling dat activering van het winstrecht in 1997 had moeten plaatsvinden, houdt in dat hij verplicht was de waarde van het gebruiksrecht tot de winst van dat jaar te rekenen. Belanghebbendes betoog komt er derhalve op neer dat in 1997 ten onrechte winstneming over de waarde van het winstrecht achterwege is gebleven. Naar het oordeel van het Hof was belanghebbende echter niet verplicht tot winstneming ter zake van het gebruiksrecht

in 1997, nu hij vóór de verkoop uit hoofde van zijn eigendomsrecht het gebruiksrecht van de grond had en dat gebruiksrecht na de verkoop bij hem is gebleven. Zoals valt af te leiden uit het arrest van de Hoge Raad van 6 november 1996, nr. 31 050 (BNB 1997/74) houdt goed koopmansgebruik in een dergelijke situatie niet de verplichting in ter zake van de voorbehouden rechten een winst als gerealiseerd te beschouwen. Het Hof verwerpt mitsdien de primaire stelling van belanghebbende.

5.3. Belanghebbende heeft subsidiair gesteld dat in het onderhavige jaar een bedrag aan afschrijving op de waarde van het gebruiksrecht ten laste van de winst kan worden gebracht als ware het gebruiksrecht geactiveerd. Hij berekent de jaarlijkse afschrijving op f 29.386 en de inspecteur heeft blijkens het verweerschrift met die berekening als zodanig ingestemd. De aldus berekende aftrekpost leidt dan voor de jaren 2000 tot en met 2004 tot een totaal bedrag aan afschrijvingen van f 146.930 welk bedrag nagenoeg gelijk is aan de waarde van het gebruiksrecht per de verkoopdatum van de grond in 1997. De door belanghebbende voorgestelde stelselwijziging leidt er derhalve toe dat de in de jaren 1997 tot en met 1999 niet gerealiseerde aftrek in verband met afschrijving voor het in die jaren verbruikte deel van het gebruiksrecht alsnog in latere jaren wordt gerealiseerd. Naar het oordeel van het Hof is dat in strijd met het beginsel dat kosten ten laste van de winst dienen te komen van het jaar waarin zij worden gemaakt en is het door belanghebbende voorgestane stelsel derhalve in strijd met goed koopmansgebruik.

5.4. Het onder 5.1 tot en met 5.3 overwogene doet er niet aan af dat belanghebbende ter zake van het voorbehouden gebruiksrecht bij de verkoop van de grond een voordeel heeft gerealiseerd dat - in beginsel - tot de belastbare winst behoort. Nu dat voordeel niet in één keer tot de winst is gerekend in het jaar van de verkoop, wordt het voordeel van jaar tot jaar genoten in de jaren waarin belanghebbende het genot van het gebruiksrecht heeft. Voor het onderhavige jaar behoort derhalve tot de winst de waarde van het gebruiksrecht dat is genoten in dit jaar. Uit de onder 2.5 weergegeven berekening volgt dat partijen dat voordeel eenparig berekenen, uitgaande van een pacht/gebruikersvergoeding van 2% van de waarde van de grond per jaar, op f 24.021,60 per jaar. Het Hof acht die berekening juist.

5.5. Niet in geschil is, dat de winst die belanghebbende heeft gerealiseerd bij de verkoop van de grond vrijgesteld is van belastingheffing door toepassing van de vrijstelling van artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (de landbouwwijziging). Het bedrag van f 24.021,60 dat belanghebbende in het onderhavige jaar heeft genoten in verband met de in 1997 gerealiseerde verkoop van de grond, behoort derhalve niet tot zijn belastbare winst van het jaar 2000.

Arrest

(...)

3.2. Voor het Hof was primair in geschil of belanghebbende met toepassing van de zogenoemde foutenleer alsnog in het onderhavige jaar op de beginbalans

het gebruiksrecht mag activeren voor een waarde van f 146.932,46 en daarop in dit jaar ten laste van de winst een bedrag van f 72.701 mag afschrijven, zijnde het deel van de afschrijving dat is toe te rekenen aan de tussen 4 februari 1997 en 31 december 2000 verstreken gebruikperiode. Het Hof heeft geoordeeld dat dit niet is toegestaan.

3.3. In het onderhavige geval heeft belanghebbende ter zake van het gebruiksrecht in 1997 geen bedrag geactiveerd; ook is de waarde van het gebruiksrecht bij de vervreemding van de grond niet tot de onder de landbouwwijstelling vallende winst gerekend. Hiervan uitgaande heeft het Hof met juistheid geoordeeld dat de waarde van het gebruiksrecht wordt genoten gedurende de jaren waarin belanghebbende het genot van het gebruiksrecht heeft en dat voorzover die waarde in enig jaar is genoten, dat voordeel onder de landbouwwijstelling valt. Het feit dat in de jaren voorafgaande aan het onderhavige jaar geen onder de landbouwwijstelling vallend voordeel ter zake van het genot van het gebruiksrecht in aanmerking is genomen, heeft niet tot gevolg dat met die voordelen bij het bepalen van de belastbare winst van het onderhavige jaar alsnog rekening kan worden gehouden. Het in voorgaande jaren niet in aanmerking nemen van die voordelen is immers geen fout in de zin van de zogenoemde foutenleer. Op het hiervoor overwogene stuiten de middelen in het incidentele beroep alsmede middel I in het principale beroep in hun geheel af..."

2. Rapport 1997/435 van de Nationale ombudsman

"...moet de resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van *nieuwe* jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe..."

3. Besluit van 25 maart 1991 van de staatssecretaris van Financiën nr. DB 89/7352

"...9.1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel e en aanschrijving of een andere schriftelijke mededeling mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de aanschrijving of andere schriftelijke mededeling, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..."

4. Arrest van 6 november 1996 van de Hoge Raad, nummer 31 050

"...In een geval als het onderhavige, waarin belanghebbende het bouwland heeft vervreemd onder voorbehoud van het recht van erfpacht, en het gebruiksrecht van het bouwland derhalve bij hem is gebleven, neemt het recht van erfpacht in de onderneming een gelijksoortige plaats in als voorheen het aan de volle eigendom ontleende gebruiksrecht. De omstandigheid dat bij de vervreemding van het land het erfpachtrecht wordt voorbehouden, houdt voorts in dat de aanvankelijk bestaande volle eigendom in zoverre niet in de overdracht wordt betrokken. Een en ander brengt mee dat goed koopmansgebruik voor belanghebbende niet de verplichting inhield om ter zake van de voorbehouden rechten een winst of een verlies als gerealiseerd te beschouwen.

Gelet op het voorgaande staat goed koopmansgebruik niet eraan in de weg dat belanghebbende bij de afschrijving op de waarde van het voorbehouden recht van erfpacht uitgaat van 30% van de boekwaarde van het bouwland, zijnde het aan het recht van erfpacht toe te rekenen deel van de historische kostprijs van dat bouwland..."