

ECLI:NL:HR:2000:AA6595

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	25-07-2000
Datum publicatie	15-08-2001
Zaaknummer	34742
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2000:AA6595
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	-
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl BNB 2001/2 met annotatie van R.J. DE VRIES FED 2000/577 met annotatie van J.H.M. ARTS FED 2000/439 WFR 2000/1156, 2 V-N 2000/36.10 met annotatie van Redactie NTFR 2000/423 NTFR 2000/1086 met annotatie van mr. M. Rietdijk

Uitspraak

Hoge Raad der Nederlanden
D e r d e K a m e r

Nr. 34742

25 juli 2000

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 31 augustus 1998 betreffende na te melden aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Aanslag, bezwaar en geding voor het Hof

Aan belanghebbende is voor het jaar 1994 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 47.239,--, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij het Hof, dat de uitspraak van de Inspecteur heeft bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij verzoogschrift het cassatieberoep bestreden. De Advocaat-Generaal Van Kalmthout heeft op 24 februari 2000 geconcludeerd tot vernietiging van de uitspraak van het Hof en tot verwijzing van de zaak naar een ander gerechtshof.

De Staatssecretaris heeft een schriftelijke reactie op die conclusie gegeven.

3. Beoordeling van de middelen van cassatie

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

Belanghebbende exploiteert in maatschapsverband met zijn zoon een melkveehouderij. Tot het ondernemingsvermogen behoren twee percelen grond waarop een ruilverkavelingsrente rust. De op de gronden betrekking hebbende ruilverkavelingsschulden zijn in 1979 ontstaan. Zij bedroegen oorspronkelijk f 38.166,60 en f 6.239,--, tezamen derhalve f 44.405,60. De ruilverkavelingsschulden worden voldaan in de vorm van jaarlijkse annuïteiten met een looptijd van 30 jaar, berekend tegen een rente van 2,875%. De annuïteiten zijn ingegaan op 1 januari 1979 en belopen f 1.908,33 en f 311,95, tezamen derhalve f 2.220,28 (hierna: de ruilverkavelingsrente).

Belanghebbende heeft in 1979 de ruilverkavelingsschulden voor de nominale bedragen in het passief van zijn fiscale balans opgenomen. Aan de actiefzijde heeft hij ter zake van grondverbetering de boekwaarde van de percelen grond met dezelfde bedragen verhoogd.

Tot aan het onderhavige jaar (1994) heeft belanghebbende jaarlijks eenderde deel van de ruilverkavelingsrente als interest ten laste van de winst van de melkveehouderij gebracht. Tweederde deel boekte hij als aflossing van de in de balans opgenomen ruilverkavelingsschulden. Per 31 december 1993 was de boekwaarde van de schulden afgenomen tot de helft van het oorspronkelijke bedrag, namelijk tot f 22.202,80.

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1991, nr. 27309, BNB 1992/111, heeft belanghebbende de administratieve verwerking van de ruilverkavelingsrente gewijzigd. Met ingang van het onderhavige jaar neemt belanghebbende de contante waarde van de jaarlijks te betalen bedragen in de balans op, berekend met inachtneming van een rentevoet van 7,4%, de marktrente voor langlopende leningen in 1979.

Belanghebbende heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat hij in de jaren vóór 1994 f 12.726,-- te weinig interest ten laste van de winst heeft gebracht en dat hij dit - op grond van de foutenleer - in het onderhavige jaar mag herstellen. Hij heeft daarom het bedrag van f 12.726,-- bij het bepalen van de winst over 1994 in aanmerking genomen. De Inspecteur heeft dit bedrag niet in aftrek toegelaten.

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat niet een uitzondering gemaakt kan worden op de regel dat ter zake van verschuldigde rente in de jaren waarin de verplichting tot betaling der annuïteiten geldt, niet in enig jaar een hoger bedrag aan rente ten laste van de winst kan worden gebracht dan belanghebbende feitelijk in dat jaar verschuldigd is op grond van de annuïteiten, en dat, voorzover het door belanghebbende in aftrek voorgestane bedrag van f 12.756,-- voortvloeit uit het verschil tussen het bij de berekening van de annuïteiten toegepaste percentage van 2,875 en de naar gemeenschappelijk standpunt van partijen geldende marktrente van 7,4%, op deze grond reeds de aftrek niet kan worden verleend.

3.3. De middelen 1 en 2 betogen terecht dat het hiervóór in 3.1 vermelde, door belanghebbende tot 1994 gehanteerde stelsel in strijd is met goed koopmansgebruik. Ingeval een belastingplichtige ervoor kiest de voor zijn rekening komende kosten van ruilverkaveling in eenmaal in zijn balans tot uitdrukking te brengen, brengt goed koopmansgebruik immers met zich dat het te activeren bedrag aan grondverbetering wordt gesteld op de contante waarde van de ruilverkavelingsrente en de te passiveren ruilverkavelingsschuld op de contante waarde van het nog niet betaalde gedeelte van de ruilverkavelingsrente (HR 29 oktober 1986, nr. 23546, BNB 1986/358).

3.4. Indien in de vijftien jaren vóór 1994 door een onjuiste waardering van de ruilverkavelingsschulden bedragen aan interest ten onrechte niet in aanmerking zijn genomen, staat het belanghebbende vrij de winst over het onderhavige jaar te berekenen uitgaande van een juiste waardering van de balansposten, grondverbetering en ruilverkavelingsschulden, en het dientengevolge tot uitdrukking komende waarderingsverschil aan dat jaar toe te rekenen.

3.5. De middelen treffen derhalve doel. s Hof's uitspraak, die van een andere opvatting uitgaat, kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een onderzoek van de in onderdeel 6 van de conclusie van de Advocaat-Generaal aan de orde gestelde vragen. Wat betreft onderdeel 6.3 van die conclusie verdient opmerking dat de ruilverkavelingsschulden dienen te worden gewaardeerd tegen de geldende marktrente voor langlopende leningen ten tijde van het aangaan van de verplichtingen, met dien verstande dat bij een daling van de rentestand de verplichtingen dienovereenkomstig hoger mogen worden gewaardeerd en bij een nadien optredende stijging van de rentestand de verplichtingen dienovereenkomstig lager moeten worden gewaardeerd doch niet lager dan zij oorspronkelijk zijn gewaardeerd. De middelen behoeven voor het overige geen behandeling.

4. Proceskosten

De Staatssecretaris van Financiën zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

5. Beslissing

De Hoge Raad:

vernietigt de uitspraak van het Hof;

verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest;

gelast dat door de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie verschuldigd geworden griffierecht ten bedrage van f 315,--;

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op f 1.420,-- voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is op 25 juli 2000 vastgesteld door de vice-president R.J.J. Jansen als voorzitter, en de raadsheren F.W.G.M. van Brunschot, D.G. van Vliet, P.J. van Amersfoort en P. Lourens, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier J.M. van Hooff, en op die datum in het openbaar uitgesproken.