

ECLI:NL:PHR:2000:AA6598

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	25-07-2000
Datum publicatie	15-08-2001
Zaaknummer	35251
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2000:AA6598
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	-
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FED 2000/444 FED 2000/578 BNB 2001/3 met annotatie van R.J. de Vries WFR 2000/1158, 2 V-N 2000/36.9

Conclusie

Nr. 35.251

Derde Kamer A

Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995

Mr Van Kalmthout

Conclusie inzake

X

tegen

de Staatssecretaris van Financiën

Parket, 25 januari 2000

Edelhoogachtbaar college,

1. Korte beschrijving van de zaak

1.1. Belanghebbende exploiteert een melkveehouderij en is ondernemer in de zin van de Wet IB 1964. Zijn boekjaar loopt van 1 mei t/m 30 april.

1.2. Op 20 december 1985 heeft de verdeling plaatsgehad van zowel de ontbonden huwelijksgemeenschap van belanghebbendes ouders, als de nalatenschap van belanghebbendes vader. Laatstgenoemde was op 10 september 1985 overleden. Bij die verdeling is aan belanghebbende o.m. een melkquotum toegedeeld. Het quotum had op 10 september 1985 een waarde in het economische verkeer van f 351.163, maar in het kader van de verdeling is er geen waarde aan toegekend.

1.3. Belanghebbende heeft het melkquotum aanvankelijk niet in zijn fiscale balansen geactiveerd. Hij heeft diensgevolge tot het boekjaar 1994/1995 geen afschrijvingen op het quotum ten laste van zijn winst gebracht.

1.4. Voor het Hof Leeuwarden heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld - zakelijk weergegeven - dat hij het melkquotum destijds ten onrechte niet in zijn fiscale balansen heeft opgenomen, dat deze onjuistheid dient te worden hersteld door het quotum voor een bedrag van f 351.163 op te voeren in de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar - het boekjaar 1994/1995 - en dat er vanaf dat boekjaar op het quotum mag worden afgeschreven. De inspecteur van de Belastingdienst Ondernemingen P (hierna: de Inspecteur) heeft dit standpunt bestreden.

1.5. Bij zijn uitspraak van 12 maart 1999, nr. 849/97, heeft het Hof belanghebbende toegestaan het melkquotum alsnog in het vermogen van zijn onderneming op te nemen tegen de waarde daarvan op het tijdstip waarop hij het heeft verkregen, zijnde f 351.163.

1.6. Het Hof heeft evenwel belanghebbende het recht ontzegd vervolgens op het quotum af te schrijven. Naar het oordeel van het Hof maakt de Inspecteur terecht bezwaar tegen de afschrijvingen, "() want die zouden er immers () toe strekken de in het verleden achterwege gebleven afschrijvingen - die inmiddels zouden zijn voltooid - alsnog toe te passen" (r.o. 5.5.).

Het oordeel van het Hof leidt ertoe dat het melkquotum niet alleen in de beginbalans van het boekjaar 1994/1995, doch ook in de eindbalans van dat boekjaar wordt opgenomen voor f 351.163.

1.7. Belanghebbende is van de uitspraak van het Hof (tijdig) in cassatie gekomen, onder aanvoering van twee middelen van cassatie.

1.8. De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift in cassatie ingediend.

2. Het inhalen van afschrijvingen

2.1. Art. 10, lid 2, Wet IB 1914 bepaalde, voorzover hier van belang:

"Van de onzuivere opbrengst van een bedrijf of beroep worden () afgetrokken de afschrijvingen op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt, (), een en ander volgens goed koopmansgebruik."

2.2. Voor de toepassing van deze bepaling¹ oordeelde de Hoge Raad bij arrest van 22 oktober 1919, B 2336, op het cassatieberoep van de Minister van Financiën tegen een uitspraak van de Raad van Beroep II te Rotterdam:

"dat () terecht door den verzoeker wordt opgekomen tegen eene wijze van afschrijving, als door den raad toegepast, waarbij deze mede wordt bepaald door de verkregen bedrijfsresultaten en wordt toegelaten, dat afschrijvingen, die vroeger tot een te laag bedrag zijn geschied, in gunstige jaren worden ingehaald; dat immers tusschen die bedrijfsresultaten en de waardevermindering geen verband bestaat en de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, die het beginsel huldigt, dat ter bepaling van de in eenig jaar gemaakte bedrijfswinst slechts rekening mag worden gehouden met de uitkomsten van het bedrijf in dat ééne jaar, niet toelaat een verzuim om reeds in vroegere jaren ingetreden waardevermindering door afschrijving te dekken - door welk verzuim de balans destijds een kleiner verlies of een grooter winst aanwees, dan inderdaad aanwezig was - in latere jaren goed te maken;"

2.3. In B 2336 ging het om de aanvaardbaarheid van een stelsel van afschrijving, niet om toevallige fouten binnen een stelsel dat aan de eisen van goed koopmansgebruik voldoet, zoals het verkeerd berekenen van een afschrijvingsbedrag in een bepaald jaar, of het achterwege laten van een jaarlijkse afschrijving. De rechtsoverwegingen zijn echter zodanig geformuleerd dat zij evenmin ruimte laten voor het inhalen van dergelijke toevallige fouten in de afschrijvingen. Dat ook toevallige fouten niet mogen worden ingehaald is bevestigd in HR 21 juni 1922, B 2972, en HR 19 februari 1930, B 4697. De lijn van de hier genoemde

jurisprudentie is vóór de invoering van het Besluit IB 1941 voorts nog gevolgd in HR 6 november 1940, B 7248.

2.4. In B 2336 legde de Hoge Raad de nadruk op een juiste vaststelling van de in een jaar genoten winst. Hij verwees immers alleen naar het beginsel dat ter bepaling van de in enig jaar gemaakte bedrijfswinst slechts rekening mag worden gehouden met de uitkomsten van het bedrijf in dat ene jaar. De totaalwinstgedachte zoals wij die nu kennen speelde geen merkbare rol.

2.5. B 2336 leek mee te brengen dat voor ieder jaar op zich de juiste afschrijving op een bedrijfsmiddel diende te worden bepaald en dat hetgeen in eerdere jaren met de afschrijvingen is gebeurd daarbij van geen betekenis was. De benadering in latere rechtspraak is evenwel minder rigide.

2.6. In HR 15 januari 1930, B 4681, was een geval aan de orde waarin een belastingplichtige in haar boekjaar 1926 een afschrijving op een bedrijfsmiddel had toegepast hoewel de kostprijs van dat bedrijfsmiddel in de jaren daarvoor al volledig was afgeschreven. De Raad van Beroep I te Rotterdam volgde belanghebbende in haar opvatting, met de overwegingen:

“() dat voor afschrijving alleen mag worden rekening gehouden met de aanschaffingskosten en het aantal jaren, dat het aangeschafte voor het bedrijf bruikbaar geacht kan worden, welk aantal de raad voor de machines van belanghebbende op gemiddeld 10 stelt; dat in verband hiermee afschrijving mogelijk is, zoolang de geschatte bruikbaarheidsduur nog niet verstreken is, ook al is voor dien de koopprijs reeds geheel afgeschreven, omdat, heeft dit laatste plaats gehad, in werkelijkheid en in strijd met goed koopmansgebruik verliezen, welke drukken op elk der bruikbaarheidsjaren, door de te hoge afschrijvingen op vroegere jaren zijn overgebracht, waardoor een reserve voor toekomstige afschrijvingen is gevormd, hetgeen voor de toepassing van de belastingwet niet mag worden aanvaard;”

Dit nu ging de Hoge Raad te ver. Hij oordeelde:

“dat de raad van beroep () in dit geval () nog verdere afschrijvingen mogelijk acht, omdat hij van oordeel was dat ten deze de volledige afschrijvingen in werkelijkheid waren het scheppen van reserves voor toekomstige verliezen, en dus niet als afschrijvingen zijn te beschouwen; dat de raad van beroep hierbij echter voorbijziet, dat de over vroegere jaren reeds gedane afschrijvingen voor belanghebbende bindend zijn, in zoover daarvan bij de aanslagregeling niet is afgeweken.”

In HR 2 december 1925, B 3703, mislukte trouwens al een eerdere poging om afschrijvingen voort te zetten na amortisatie van de volledige kostprijs. Zie voorts voor een veel recenter vergelijkbaar geval HR 17 augustus 1994, BNB 1995/127.

2.7. HR 5 januari 1949, B 8555, betreft in zekere zin het spiegelbeeld van B 4681. Het arrest heeft betrekking op een caféhouder die in 1904 voor f 7.000 een bedrijfspand (met inventaris) had gekocht en in 1943 dit pand naar zijn privé-vermogen had overgebracht, ter gelegenheid van de staking van zijn cafébedrijf. In 1943 kon de waarde in het economische verkeer van het pand worden gesteld op f 12.000. De betrokkene had nimmer een boekhouding gevoerd. De fiscus stelde dat de op het pand behaalde stakingswinst moest worden bepaald met inachtneming van afschrijvingen op de kostprijs, berekend over de jaren tussen de aanschaf en de staking, ongeacht of deze afschrijvingen in die jaren op het inkomen van de man in mindering zijn gekomen. Ook dit standpunt vond geen weerklank bij de Hoge Raad, die als volgt besliste:

“dat ingevolge art. 20, vierde lid, I.B. 41 bij de vaststelling van de liquidatiewinst voor een tot het bedrijfsvermogen behorend bedrijfsmiddel dat in het privé vermogen van den ondernemer overgaat, op de geldswaarde van het bedrijfsmiddel ten tijde van de liquidatie in aftrek komt de aanschaffings- of voortbrengingsprijs verminderd met afschrijving;

dat daarbij rekening moet worden gehouden, anders dan de Minister in de toelichting tot zijn middel stelt, met de afschrijvingen die in werkelijkheid in den loop der jaren bij de heffing der belasting in aftrek zijn geleden;

dat de Hoge Raad s raads uitspraak aldus leest, dat de raad niet op grond van een feitelijk vermoeden aannemelijk heeft geacht, dat gedurende de werking van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 en van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 een afschrijving van 1 pCt. op de aanschaffingskosten bij de heffing is in acht genomen, doch dat de raad meent in aftrek te moeten brengen de door de wettelijke bepalingen voorgeschreven afschrijvingen, ongeacht of daarmee bij de heffing is rekening gehouden; dat, naar uit een en ander volgt, de uitspraak niet in stand kan blijven, ()"

Het arrest is door de redactie van B(eslissingen in belastingzaken) voorzien van een kritische aantekening.

2.8. In 1950 heeft Smeets een beschouwing gewijd aan het afschrijven op duurzame productiemiddelen, verdeeld over twee nummers van V-N. Hij heeft daarin mede aandacht besteed aan de gevolgen van het verzuimen van afschrijvingen. Zijn betoog, geschreven onder de werking van het Besluit IB 1941, houdt o.m. in:

"Indien de afschrijving in een zeker jaar wordt verzuimd kan deze dan in latere jaren worden ingehaald? Art. 11 bepaalt, dat een aandeel in de "waardevermindering" tussen het begin van het latere jaar en het einde van de gebruiksduur ten laste van dat jaar kan worden gebracht. In het vorige nummer - bij het beantwoorden van de vraag, of in een later jaar een te laag afschrijvingspercentage mag worden gecompenseerd - heb ik een bevestigend antwoord gegeven. Ik ging daarbij uit van de gedachte, dat de "waardevermindering" wordt gesteld op het verschil tussen de boekwaarde bij het begin van het latere jaar en de restwaarde. Men kan mij tegenwerpen: dit behoeft niet zo te zijn, zeker niet indien een ondernemer welbewust de afschrijving in vorige jaren achterwege heeft gelaten (zie het arrest van de H.R. van 6 Nov. 1940, B. no. 7248, hetwelk betrekking heeft op de wet van 1914).

Wie echter in aanmerking neemt, dat het gaat om de verdeling van de kosten van een productiemiddel over zijn levensduur, zal de boekwaarde aan het begin van het boekjaar zien als een "restbedrag"; trouwens dit is geheel overeenkomstig het typerende van een winstbepalende balans. Of in dat restbedrag nu al dan niet, bewust of onbewust, fouten zitten is van minder belang. Tenslotte komt alles toch terecht in het jaar waarin het bedrijfsmiddel wordt afgestoten.

Uit het voorgaande volgt, dat ik mij geheel kan verenigen met de opvatting van de Hoge Raad, neergelegd in zijn arrest van 5 Januari 1949 (B. no. 8555), waarin hij leert, dat ter bepaling van de boekwinst bij de vervreemding van een productiemiddel behoort te worden gelet op de afschrijvingen, welke in werkelijkheid in de loop van de jaren in aftrek zijn geleden; men moet dus niet letten op de volgens de wettelijke bepalingen voorgeschreven afschrijvingen, ongeacht of daarmee bij de heffing rekening is gehouden.

()

Wat is er nu op tegen om in het jaar van afstoten () verzuimde afschrijvingen in te halen?

Men kan hiervoor uitsluitend wijzen op de mogelijkheid, dat op deze wijze de verliescompensatie van art. 16 kan worden ontgaan. Inderdaad die mogelijkheid is er; doch welke reden kan er zijn om aan dit artikel een zó overheersende betekenis toe te kennen, dat het voordeel van een omissie, welke in een ander artikel schuilt, moet worden ontnomen? Zegt art. 11 niet, dat kan worden afgeschreven? (Dat dit "kan" volgens de leidraad op andere gevallen slaat, doet niet ter zake; het gaat om de duidelijke wettekst. Maar wat belangrijker is: houdt art. 16 niet een zekere miskennis in van het winstbegrip? Zoals ik reeds opmerkte: de winst staat eerst vast na de liquidatie van een onderneming; desniettemin gaat men deze van te voren jaarlijks in mootjes hakken en wel volgens zeer stringente bepalingen. Is het dan niet redelijk, dat er een verliescompensatie over de gehele duur van de onderneming komt (de gedachte van de onbelaste reserve!), althans over een groter aantal jaren dan twee c.q. drie?" (V-N 1 mei 1950, nr. 9, blz. 243 en 244.)

2.9. De in het voorgaande gememoreerde rechtspraak kan mijns inziens als volgt worden samengevat. Een fout die in enig jaar is begaan bij het afschrijven op een bedrijfsmiddel mag niet worden hersteld door een extra afschrijving respectievelijk een mindere afschrijving in een later jaar. Daarbij maakt het geen verschil of de fout voortvloeit uit een onjuist stelsel van afschrijving, dan wel toevallig van aard is. De (resterende) boekwaarde van het bedrijfsmiddel wordt evenwel bepaald door de afschrijvingen die feitelijk ten laste van de fiscale winst zijn gekomen. Dientengevolge wordt een fout in de afschrijvingen rechtgetrokken in het jaar waarin het betreffende bedrijfsmiddel (of eventueel een vervangend bedrijfsmiddel) het ondernemingsvermogen verlaat.

2.10. Hoewel de rechtspraak over het verbod afschrijvingen in te halen oude wortels heeft, is zij tot op heden actueel gebleven. Uit HR 23 juni 1993, BNB 1994/ 18, blijkt dat het inhaalverbod nog steeds geldend recht is. Het arrest is hier temeer van belang omdat het is geweest in een zaak die veel gelijkenis vertoont met de onderhavige. BNB 1994/18 betreft een geval waarin goodwill bij wijze van informele kapitaalstorting in een vennootschap was ingebracht. De vennootschap had de goodwill in het jaar van verwerving niet in haar fiscale balans opgevoerd. In een later jaar wilde zij dat alsnog doen, en bovendien op het te activeren bedrag (inhaal)afschrijvingen toepassen. De Hoge Raad oordeelde:

“Voor zover het middel betoogt dat op de goodwill alsnog mag worden afgeschreven, faalt het, aangezien de door belanghebbende verlangde afschrijvingen ertoe strekken in het verleden achterwege gebleven afschrijvingen alsnog toe te passen. Een zodanige toerekening van de afschrijvingen aan andere jaren dan die waarop zij betrekking hebben, is evenwel niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik.

Voor zover het middel ten betoge strekt dat de bij wijze van informele kapitaalstorting ingebrachte goodwill alsnog mag worden geactiveerd, wordt het terecht voorgesteld. Nu op bedoelde goodwill geen afschrijvingen hebben plaatsgevonden, behoort deze nog in het actief van de balans van belanghebbende te worden opgenomen. Het te activeren bedrag kan echter alsnog in mindering op de winst worden gebracht indien en voor zover de waarde van de in de onderneming aanwezige goodwill lager is dan dit bedrag en voor zover een dergelijke afboeking niet heeft plaatsgevonden, bij het einde van de onderneming, dan wel bij het einde van belanghebbendes belastingplicht.”

2.11. Slot laat in zijn annotatie onder BNB 1994/18 een kritisch geluid horen:

“Wat de Hoge Raad zegt over afboeking wegens waardedaling lijkt mij een nieuw en vreemd element in zijn leer aangaande verzuimde afschrijvingen. Tot nu toe kon het bedrag aan verzuimde afschrijvingen pas worden afgeboekt in het jaar waarin het bedrijfsmiddel het vermogen definitief verliet; en uiteraard bij het einde van de onderneming of de belastingplicht. Door nu tussentijdse waardedaling als grond voor afboeking aan te wijzen heeft de Hoge Raad de bestaande leer uitgehold: in het algemeen zal de afschrijving corresponderen met de waardedaling, zodat in feite de verzuimde afschrijving toch wordt ingehaald, en wel direct. ()”

3. Andere verboden tot inhaal in de winstsfeer

3.1. In de jurisprudentie over het fiscale winstbegrip heeft de Hoge Raad ook ten aanzien van enkele andere soorten bedrijfskosten aangenomen, dat de lasten niet alsnog in aanmerking mogen worden genomen in een later jaar dan waarop zij betrekking hebben. Ik doel hier m.n. op dotaties aan pensioenvoorzieningen en op dotaties aan reserves tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten als bedoeld in art. 13 Wet IB 1964. Evenals bij afschrijvingen gaat het hierbij om kosten die worden opgeroepen door de bedrijfsuitoefening in een bepaald jaar en die ertoe leiden dat een balanspost muteert.

3.2. De rechterlijke beslissingen waarbij een inhaal van pensioenlasten is verboden, betreffen vooral vrijwillige stelselwijzigingen waaraan belastingplichtigen in feite terugwerkende kracht wilden toekennen. Een overzicht is te vinden in de Vakstudie, onderdeel Vennootschapsbelasting, artikel 8 (9 IB), aantekeningen 35, onder d, en 171. De overgangsproblematiek van vrijwillige stelselwijzigingen is niet

zonder meer gelijk te stellen aan de kwestie of gemaakte fouten in een later jaar hersteld mogen worden. Daarom ga ik er hier verder niet op in.

3.3. Hoewel zoals gezegd een vrijwillige stelselwijziging iets anders is dan het herstellen van een fout, neem ik niettemin aan - mede gelet op de jurisprudentie over de afschrijvingen - dat ook toevallig verzuimde dotaties aan pensioenvoorzieningen, alsmede dotaties aan pensioenvoorzieningen welke achterwege zijn gebleven als gevolg van de toepassing van een onjuist opbouwstelsel, thans niet mogen worden ingehaald. Vgl. Hof s-Hertogenbosch 22 augustus 1994, V-N 1995, blz. 2671 e.v.

3.4. In HR 11 juli 1984, BNB 1985/1, werd met betrekking tot een reserve tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten kort en goed geoordeeld:

“In de jaardotatie kunnen geen bedragen worden opgenomen welke reeds in de dotatie over een voorafgaand jaar konden worden begrepen.”

In HR 27 augustus 1997, BNB 1998/18, is een iets bredere, maar niet wezenlijk andere formulering gebezigd:

“Met betrekking tot de omvang van de jaarlijkse dotatie dient in aanmerking te worden genomen dat die dotatie geen bedragen kan bevatten, waarvan - met inachtneming van de destijds bestaande kennis en inzichten van de ondernemer - moet worden aangenomen dat zij reeds in eerdere jaren ten laste van de winst konden worden gebracht.”

De beslissende overweging in beide arresten lijkt zowel de gevolgen van een vrijwillige stelselwijziging, als de inhaal van gemaakte fouten te bestrijken.

4. De foutenleer

4.1. De strakke doorvoering van het jaarwinstbeginsel die zich manifesteerde in B 2336, B 2972, B 4697 en B 7248 (zie de punten 2.2. t/m 2.4. hiervoor), is kenmerkend voor de opvatting van de Hoge Raad over het fiscale winstbegrip in die tijd. Zij was niet specifiek gericht op de afschrijvingen op bedrijfsmiddelen. Nog in HR 12 augustus 1943, B 7695, in welke zaak een vennootschap tevergeefs trachtte een in eerdere jaren ontstane, doch toen abusievelijk niet gepassiveerde renteverplichting ten laste van zijn winst te brengen, gewaagde de Hoge Raad van

() het beginsel, dat de winst over een bepaald jaar met inachtneming van de juiste, ten dienste staande gegevens moet worden berekend zonder dat een bij een vroegere berekening gemaakte fout daarbij van invloed mag zijn;”

Voor herstel van fouten via het winstbegrip zelf (dus afgezien van navordering, ambtshalve vermindering, e.d.) was dus in het algemeen geen plaats. B 7695 betrof overigens het Besluit op de Winstbelasting 1940.

4.2. Onder de werking van het Besluit IB 1941 en het Besluit Vpb. 1942 is echter de zgn. foutenleer tot ontwikkeling gekomen. Men bedenke daarbij dat in het Besluit IB 1941 aanvankelijk expliciet het beginsel van de balanscontinuïteit was neergelegd. Art. 9, lid 1, van het Besluit schreef voor, dat de over een jaar genoten winst werd vastgesteld door middel van vermogensvergelijking. Art. 9, lid 6, bepaalde daartoe:

“Als zuiver bedrijfs- of beroepsvermogen bij het begin van het boekjaar geldt het zuiver bedrijfs- of beroepsvermogen bij het einde van het vorige boekjaar, indien een vorig boekjaar bestaat.”

4.3. Het basisarrest van de foutenleer, HR 22 oktober 1953, B 9293, houdt ons het volgende voor:

“() dat blijkens het zesde lid van art. 9 (oud) IB 41 in het algemeen als beginsel behoort te worden aanvaard, dat als zuiver bedrijfsvermogen bij het begin van het boekjaar geldt het zuiver bedrijfsvermogen bij het einde van het vorige boekjaar;

dat van dit beginsel, dat een belasting van de gehele in den loop der jaren met een bedrijf behaalde winst beoogt te verzekeren, afwijking nochtans kan zijn geboden, indien in enig boekjaar blijkt, dat bij de vaststelling van het eindvermogen voor het vorig boekjaar bepaaldelijk een fout is gemaakt, dat wil zeggen dat in enig opzicht dat vermogen niet aan de hand van de ten tijde van de vaststelling daarvan den belastingplichtige ten dienste staande gegevens naar de voorschriften van de wet en overeenkomstig goed koopmansgebruik is vastgesteld;

dat immers tegenover het beginsel der balanscontinuïteit, neergelegd in art. 9, lid 6, staat het beginsel, dat de inkomstenbelasting wordt geheven over een jaarlijks genoten inkomen, hetgeen medebrengt, dat de winst over een bepaald jaar zoveel mogelijk op grond van de juiste voor dat jaar ten dienste staande gegevens moet worden berekend;

dat het laatstgenoemde beginsel, dat dus onder omstandigheden het eerstgenoemde zal kunnen doorbreken, echter weer zal moeten wijken, indien als gevolg van de verbetering van zulk een fout een toestand ontstaat, waarbij zonder mogelijkheid van redres een stuk bedrijfswinst hetzij onbelast blijft, hetzij dubbel belast wordt;

dat de eerste figuur zich zal voordoen, indien de belastingplichtige wenst, dat ter verbetering van een fout, gemaakt bij de vaststelling van het vermogen bij het einde van het vorige boekjaar, het vermogen bij het begin van het volgende boekjaar op een hoger bedrag wordt gesteld, doch geen mogelijkheid tot navordering bestaat, terwijl betaling van gewetensgeld wordt geweigerd; dat de tweede figuur zich zal voordoen in het omgekeerde () geval, waarin de inspecteur ter verbetering van zulk een fout het beginvermogen van enig jaar lager stelt dan het vermogen aan het einde van het vorige jaar en de aanslag voor dat vorige jaar reeds onherroepelijk vaststaat, terwijl de inspecteur weigert deze ambtshalve alsnog te verminderen;”

4.4. Naar ik meen is er door Lubbers terecht op gewezen dat de Hoge Raad in B 9293 een systeem van drie regels heeft geformuleerd.² Lubbers omschrijft die regels als volgt:³

“1 De balanscontinuïteitregel

Op basis van deze regel dient de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar gelijk te zijn aan de eindbalans van het laatstvastgestelde jaar. Aldus wordt voorkomen dat een deel van de winst hetzij onbelast blijft, hetzij dubbel wordt belast.

2 De correctieregel

Van de balanscontinuïteitregel dient te worden afgeweken indien in genoemde eindbalans bepaaldelijk een fout is gemaakt. Bij het berekenen van de winst van het oudste nog openstaande jaar geldt als beginbalans dan niet de onjuiste eindbalans van het laatstvastgestelde jaar, doch wordt uitgegaan van een gecorrigeerde balans. Op deze wijze wordt recht gedaan aan het jaarwinstbeginsel, aangezien de winst van het oudste nog openstaande jaar niet wordt beïnvloed door onjuistheden die in voorgaande jaren zijn opgetreden.

3 De terugkeerregel

Er wordt echter teruggekeerd naar de balanscontinuïteitregel - waardoor als beginbalans van het oudste nog openstaande jaar toch wordt uitgegaan van de onjuiste eindbalans van het laatstvastgestelde jaar - indien als gevolg van de toepassing van de correctieregel een toestand ontstaat waarbij zonder mogelijkheid van redres een deel van de winst hetzij onbelast blijft, hetzij dubbel belast wordt. De terugkeerregel leidt ertoe - indien wordt aangenomen dat het eindvermogen van het oudste nog openstaande jaar juist wordt berekend - dat in dat jaar een waardesprong tot uitdrukking wordt gebracht.

De winst van het oudste nog openstaande jaar wordt hierdoor onjuist berekend (het jaarwinstbeginsel wordt geschonden), doch in deze situatie wordt recht gedaan aan het totaalwinstbeginsel.”

De analyse van Lubbers maakt duidelijk dat de eenzijdige nadruk die voordien op het jaarwinstbeginsel werd gelegd, in B 9293 terzijde is gesteld. Sterker nog, in de terugkeerregel klinkt door dat het primaat bij het totaalwinstbeginsel is komen te berusten.

4.5. Het herstel van een fout kan ertoe leiden dat de belastingplichtige (per saldo) in een nadeligere positie dreigt te geraken dan bij een juiste jaarlijkse winstberekening het geval zou zijn geweest. In de verdere ontwikkeling van de foutenleer na B 9293 heeft de Hoge Raad hiervoor een voorziening getroffen; zie o.m. de arresten HR 23 februari 1955, BNB 1955/158, HR 6 maart 1968, BNB 1968/103, HR 14 oktober 1987, BNB 1988/43, HR 14 oktober 1987, BNB 1988/44, HR 29 juni 1988, BNB 1989/1, HR 21 september 1994, BNB 1995/72 en HR 18 maart 1998, BNB 1998/229. Laatstgenoemd arrest leert ons: “Een belastingplichtige komt bij de toepassing van de foutenleer in aanmerking voor een redelijke tegemoetkoming, indien het herstel van de fout voor hem tot nadelige gevolgen leidt. Zowel bij de beoordeling van de vraag of het herstel van de fout tot nadelige gevolgen leidt, als bij de bepaling van de redelijke tegemoetkoming, dienen niet alleen de voor de belastingplichtige nadelige gevolgen van het herstel van de fout, doch ook de voordelen die de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft genoten in ogenschouw te worden genomen. Tot deze voordelen worden mede gerekend een door de belastingplichtige genoten netto - na aftrek van belastingen - rentevoordeel.”

Voor een uitvoerigere beschouwing over dit onderwerp verwijs ik naar Lubbers, De redelijke tegemoetkoming in de foutenleer, WFR 1997/6258, blz. 1216 e.v.

4.6. De “redelijke tegemoetkoming” waarvan in punt 4.5. hiervoor sprake is, kan bestaan uit een vermindering van het bedrag aan belasting dat over het jaar van herstel verschuldigd zou zijn, maar ook uit een wijziging van het tijdstip waarop het herstel plaatsvindt. De tweede vorm van tegemoetkoming treft men bijvoorbeeld aan in het reeds genoemde arrest BNB 1955/158, en in HR 7 december 1966, BNB 1967/37.

4.7. Het is evengoed denkbaar dat het herstel van een fout voor de belastingplichtige (per saldo) een voordeel oplevert, vergeleken met een juiste jaarlijkse winstbepaling. In de literatuur wordt aangenomen dat de foutenleer niet erin voorziet dat de belastingplichtige een dergelijk voordeel wordt ontnomen; anders gezegd, aangenomen wordt dat de fiscus met het corresponderende nadeel blijft zitten. Zie Lubbers in zijn zo-even aangehaalde beschouwing in WFR 1997/6258, blz. 1220, en Van den Dool, aantekening bij HR 18 maart 1998, FED 1998/241. En inderdaad geeft de jurisprudentie tot dusver grond aan die gedachte. Zo wordt in BNB 1998/229 door de Hoge Raad weliswaar gesproken over eventueel voordeel van de belastingplichtige bij herstel van een fout in het oudste openstaande jaar, maar dit uitsluitend in het kader van mogelijk per saldo nadelige gevolgen van het herstel.

4.8. Zelf zie ik niet in waarom een dergelijk voordeel niet aan een belastingplichtige ontnomen zou mogen worden. De foutenleer is niet een maatregel van rechtsbescherming ten gunste van belastingplichtigen. Het is een leerstuk dat is ontwikkeld om het totaalwinstbeginsel zo goed mogelijk tot zijn recht te doen komen. Vanuit een oogpunt van redelijkheid past daarin compensatie van nadeel, maar evenzeer ontneming van voordeel. Het eerste wel, het tweede niet, levert een onevenwichtige situatie op. Voordeelsontneming bevordert de gelijkheid tussen enerzijds de (hopelijk) vele belastingplichtigen die geen balansfouten hebben gemaakt en de betrekkelijk weinigen die dat wel hebben gedaan. Het helpt bovendien welbewuste manipulatie door opportunisten te voorkomen.

5. Foutenleer en het verbod tot inhaal van afschrijvingen

5.1. Smeets, Herstel van fouten in de winstberekening, FED 1964, blz. 62 e.v., verdedigde de opvatting dat de foutenleer niet geldt voor fouten in de afschrijvingen op bedrijfsmiddelen. Zijns inziens is de leer,

volgens welke afschrijvingsfouten niet mogen worden ingehaald, niet achterhaald door de later ontwikkelde foutenleer, en is de eerstbedoelde leer een eigen leven blijven leiden. Naar ik meen had Smeets hierin gelijk; de verdere jurisprudentie heeft dit bevestigd. Een overtuigende argumentatie dat zulks ook wenselijk is, geeft hij echter niet.

5.2. In een tweetal publicaties, Methodes en omvang van afschrijving en de foutenleer, WFR 1961/4576, en Foutenleer en continuïteit, NV december 1964, heeft Drent evenwel van een andere zienswijze blijk gegeven. Hij betoogt (NV, blz. 127):

“Hoewel er naar mijn mening geen principieel verschil bestaat tussen fouten ten aanzien van afschrijvingen en fouten in andere balansposten is het opvallend dat de Hoge Raad uitsluitend bij die laatste groep een foutenleer heeft geformuleerd. Dit wil echter nog niet zeggen dat die foutenleer voor de afschrijvingen niet geldt: sinds B.i.b. 8555 is het beginsel van de balanscontinuïteit voor de afschrijvingen onverkort van toepassing en ik hoop te hebben aangetoond dat dit het enige de foutenleer dragende beginsel is. Eén uitzondering lijkt nog aanwezig, bij overige fouten is herstel ineens in het jaar van ontdekking het normale en bij afschrijvingen denkt men allereerst aan geleidelijk herstel tijdens de rest van de levensduur of bij het einde. Ik meen echter dat als in het verleden teveel is afgeschreven de fiscus op grond van de foutenleer het volste recht heeft in het jaar van ontdekking in eenmaal de fout te herstellen door uit te gaan van de gecorrigeerde waarde op de eindbalans. ()

Voor het geval van verzuimde afschrijvingen ligt de zaak wel iets anders; daar zal herstel ineens en zelfs het geleidelijk inhalen afgewezen kunnen worden op grond van de redelijkheid, zeker als opzettelijk niet is afgeschreven in een jaar met lage winst b.v. Overeenkomstig BNB 1958/64 zal dan gewacht moeten worden tot er iets met het bedrijfsmiddel gebeurt of tot beëindiging van de bedrijfsuitoefening. ()”

5.3. Ik ben het met Drent eens, voorzover hij stelt dat er geen principieel verschil bestaat tussen fouten in de afschrijvingen en fouten in andere balansposten. Ook afschrijvingsfouten beantwoorden volledig aan de definitie van een fout in de zin van de foutenleer, zoals gegeven in B 9293, namelijk dat het eindvermogen van een vorig boekjaar “in enig opzicht () niet aan de hand van de ten tijde van de vaststelling daarvan den belastingplichtige ten dienste staande gegevens naar de voorschriften van de wet en overeenkomstig doet koopmansgebruik is vastgesteld;”

Hetzelfde geldt overigens voor fouten bij de opbouw van een pensioenvoorziening of een kostenegalisatiereserve.

5.4. Oneens ben ik het echter met het door Drent gesuggereerde verschil in correctie van enerzijds te hoge afschrijvingen (foutenleer van toepassing) en anderzijds te lage of verzuimde afschrijvingen (op grond van de redelijkheid foutenleer niet van toepassing). Dat dit laatste redelijk zou zijn - zoals Drent betoogt - ontgaat mij volkomen.

5.5. Jacobs, Balanscontinuïteit en foutenleer, FED 1974, verwoordt op blz. 27 als een van de afschrijvingsregels: bewust achterwege gelaten afschrijvingen mogen niet later worden ingehaald, althans niet in een willekeurig jaar. Maar hij voegt hieraan toe, dat het de vraag is of de foutenleer op deze regel een inbreuk maakt. Verderop in zijn brochure, op blz. 52 en 53, gaat hij op deze vraag nader in:

“De onverkorte toepassing van de foutenleer op deze afschrijvingsfouten is o.i. niet in strijd met de regel dat inspecteur en belanghebbende gebonden zijn aan in het verleden bij wege van aanslag (indirect) vastgestelde afschrijvingsbedragen. Deze regel is door de H.R. geformuleerd lang voordat B. no. 9293 het licht zag, dus niet met inbegrip van de nu geldende foutenleer. Deze regel zal men sinds B. no. 9293 dienen te lezen als de gebondenheid aan vroegere, bij aanslagen vastgestelde afschrijvingsbedragen, voor zover daarbij geen fouten in de zin van de foutenleer zijn gemaakt. De regel houdt dus vooral in dat inspecteur noch belastingplichtige op grond van latere kennis omtrent het gebruikswaardeverloop van een bedrijfsmiddel aan de reeds vaststaande afschrijvingen gaan tornen.

Anderzijds wordt het verbod van inhaal van bewust achterwege gebleven afschrijvingen door de foutenleer wel opzij gezet. Ook dit verbod is reeds vóór B. no. 9293 ten principale geformuleerd en dient nu te worden gelezen als volgt. Bewust achterwege gelaten afschrijvingen mogen bij ontdekking niet in een willekeurig jaar worden ingehaald. De foutenleer dient te worden toegepast. Zo kan de inspecteur de vorige jaren herrekenen en (meestal) ambtshalve vermindering geven (eigenlijk herstel van de afschrijvingsfout). De inhaal door middel van hogere afschrijvingen over de nog resterende gebruiksduur van het bedrijfsmiddel is in strijd met het beginsel der jaartoerekening en overigens een overbodige wijze van herstel. ()”

5.6. Lubbers stelt in zijn publicatie in WFR 1999/6368, blz. 1782, dat de toepassing van de foutenleer en de handhaving van het inhaalverbod zich niet met elkaar laten verenigen. Hij bepleit de afschaffing van het inhaalverbod voor in het verleden gemaakte afschrijvingsfouten en andere fouten die doorwerken in de balans:

“Ingeval zich in het verleden bepaaldelijk een fout heeft voorgedaan, welke doorwerkt in de eindbalans van het laatstvastgestelde jaar, verdient het mijns inziens de voorkeur de verbetering van deze fout in de eindbalans van het oudste nog openstaande jaar te stellen boven de handhaving van het inhaalverbod. Dit zou ook moeten gelden indien het een fout betreft bij de toepassing van een stelsel van winstberekening, waarbij de toerekening van baten en lasten aan de jaren centraal staat.

De () afschrijvingsfout, erin bestaande dat in het verleden te weinig is afgeschreven (bijvoorbeeld door de toepassing van een onjuist afschrijvingsstelsel), mag dan in het oudste nog openstaande jaar worden hersteld. Hierdoor wordt in dat jaar een verlies tot uitdrukking gebracht dat niet in dat jaar thuishoort. Het uitstellen van het herstel van de afschrijvingsfout totdat het bedrijfsmiddel de onderneming verlaat, lijkt mij echter op zn minst een even grote verstoring van de toerekening van de afschrijvingslasten aan de jaren.”

5.7. Het pleidooi van Lubbers spreekt mij aan; mijns inziens is er geen goede rechtvaardiging om afschrijvingsfouten en fouten in de opbouw van pensioenvoorzieningen en kostenegalisereserves uit te zonderen van de normale toepassing van de foutenleer. Zoals gezegd, is er geen principieel verschil tussen de hier bedoelde fouten en andere fouten die balansposten regarderen. Het rechte trekken van een afschrijvingsfout in het jaar waarin het bedrijfsmiddel het ondernemingsvermogen verlaat, is voorts niet minder willekeurig dan herstel in het oudste openstaande jaar. In beide gevallen wordt een juiste jaarwinstbepaling verstoord, maar dat is het onvermijdelijke gevolg van de gemaakte fout. Het corrigeren van een afschrijvingsfout pas op het moment dat het bedrijfsmiddel het ondernemingsvermogen verlaat brengt bovendien mee dat de fout langer gevolgen heeft dan noodzakelijk is. En ten slotte: van een (aanzienlijke) beperking in de voorwaartse verliescompensatie - die mogelijk mede ten grondslag heeft gelegen aan het inhaalverbod, om manipulaties te voorkomen - is thans geen sprake meer.

5.8. Wel zou ik de foutenleer willen uitbreiden met de mogelijkheid om een belastingplichtige, die bij het herstel van een fout een ongerechtvaardigd voordeel zou behalen, dat voordeel (globaal en voorzichtig bepaald) te ontnemen. Ingeval door het herstel minder belasting verschuldigd is over het jaar waarin het herstel plaatsvindt, zou de voordeelsontneming gerealiseerd kunnen worden door de minder verschuldigde belasting te korten met het geschatte voordeel. Het ontnemen van een ongerechtvaardigd voordeel zou ook bewerkstelligd kunnen worden - indien dat tot een bevredigender resultaat leidt - door het herstel op een of meer andere tijdstippen te doen plaatsvinden. In het geval van verzuimde afschrijvingen zou men, wat dit laatste betreft, kunnen denken aan het uitsmeren van de inhaalafschrijving over een aantal jaren, te beginnen met het oudste openstaande jaar.

6. Beoordeling ambtshalve van de bestreden uitspraak.

6.1. Het Hof heeft aangenomen dat de toedeling van het melkquotum “om niet” berustte op een niet-zakelijke bevoordeling van belanghebbende door zijn mede-erfgenamen (r.o. 5.4.). Dit oordeel is feitelijk van aard en niet onbegrijpelijk, zodat het in cassatie moet worden geëerbiedigd. Daarvan uitgaande heeft

het Hof voorts terecht beslist dat het melkquotum alsnog voor f 351.163 mag worden geactiveerd in de fiscale beginbalans van belanghebbendes oudste nog openstaande boekjaar, het jaar 1994/1995. (Vgl. HR 12 oktober 1955, BNB 1955/388, HR 2 september 1987, BNB 1987/317, en het al genoemde arrest BNB 1994/18).

6.2. De volgende vraag is, op welk bedrag het melkquotum moet worden gesteld in de eindbalans van het boekjaar 1994/1995.

6.3. Voor het Hof was tussen de Inspecteur en belanghebbende niet in geschil dat belanghebbende op het quotum had mogen afschrijven indien hij dit in het boekjaar 1985/1986 in zijn fiscale balans had opgevoerd, ervan uitgaande dat belanghebbende het quotum op niet-zakelijke gronden "om niet" heeft verworven. De Inspecteur was van oordeel dat in dat geval de afschrijvingsduur op vijf jaren had moeten worden gesteld. Belanghebbende heeft (primair) het standpunt ingenomen dat de afschrijvingsduur ten hoogste acht jaren had omvat. Partijen zijn beide kennelijk ervan uitgegaan dat het quotum na de veronderstelde afschrijvingsperiode geen restwaarde had gehad. Zowel volgens de stellingen van de Inspecteur, als die van belanghebbende zou - bij een juiste gang van zaken - het melkquotum vóór de aanvang van het boekjaar 1994/1995 van belanghebbende volledig zijn afgeschreven.

6.4. Het Hof heeft de fiscale boekwaarde van het melkquotum in de eindbalans van het boekjaar 1994/1995 op de kostprijs van f 351.163 gehandhaafd; het Hof heeft geen (inhaal)afschrijvingen ten laste van 1994/1995 toegestaan. Dat is in overeenstemming met de rechtspraak van de Hoge Raad tot dusverre. Maar zoals uit 5.7. hiervoor moge blijken, ben ik van mening dat het roer om moet. Ik sta een onverkorte toepassing van de foutenleer ook op afschrijvingsfouten voor. Dat brengt mee dat naar mijn mening het melkquotum in de eindbalans van het boekjaar 1994/1995 in beginsel op nihil dient te worden gesteld en de kostprijs van f 351.163 ten laste van de winst over dat jaar komt, aangezien de Inspecteur heeft geweigerd ambtshalve vermindering te verlenen van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen. Alsdan worden in het boekjaar 1994/1995 twee fouten gecorrigeerd: (i) de fout dat het melkquotum niet in de fiscale balans van belanghebbende is opgenomen terstond na de verkrijging (welke fout wordt hersteld door activering in de beginbalans van het boekjaar 1994/1995), en (ii) de fout dat niet onmiddellijk vanaf de verkrijging op het quotum is afgeschreven (welke fout wordt hersteld door het quotum niet meer op te nemen in de eindbalans van het boekjaar 1994/1995).

6.5. Nu kan het zijn dat belanghebbende door het herstel van de foutieve afschrijving op de wijze als aangegeven in 6.4. onredelijk bevoordeeld wordt, en de fiscus onredelijk benadeeld, vergeleken met een van de aanvang af juiste belastingheffing ter zake van het quotum. In dit verband wijs ik op de uitspraak van de Inspecteur op het bezwaarschrift van belanghebbende, waarin op blz. 2 de indruk wordt gewekt dat belanghebbende slechts weinig belang had bij een afschrijving op het quotum, althans in 1985. Een onredelijke bevoordeling van belanghebbende kan worden voorkomen door de belastingvermindering over 1995 die het gevolg is van de eenmalige inhaalafschrijving in het boekjaar 1994/1995 te matigen, of wellicht door de inhaalafschrijving over meer jaren te spreiden. Het komt mij voor dat de zaak dient te worden verwezen voor een nader feitelijk onderzoek op dit punt.

7. Bespreking van de cassatiemiddelen

7.1. Voor het geval de Hoge Raad mijn opvatting niet onderschrijft, ga ik hierna kort in op de cassatiemiddelen van belanghebbende.

7.2. In de toelichting op middel II (pagina 4, eerste alinea) vermeldt belanghebbende uitdrukkelijk dat hij niet bestrijdt dat bij een veronderstelde activering van het melkquotum in 1985 de afschrijvingen in 1995 zouden zijn voltooid. (Klaarblijkelijk bedoelt belanghebbende met dit laatste, dat de afschrijvingen vóór het boekjaar 1994/1995 zouden zijn voltooid.) Bij de huidige stand van de jurisprudentie is het lot van het middel hiermee bezegeld; het is niet mogelijk ten laste van de winst 1994/1995 afschrijvingen te brengen die op een eerder boekjaar hadden moeten drukken.

7.3. Ten overvloede merk ik nog dat ook onder de huidige jurisprudentie belanghebbende de mogelijkheid heeft het quotum in het boekjaar 1994/1995 af te waarden tot de bedrijfswaarde indien deze is gedaald tot onder de boekwaarde. Belanghebbende heeft echter voor het Hof niet gesteld dat zich een dergelijke daling van de bedrijfswaarde heeft voorgedaan. Belanghebbendes stellingen - zowel in feitelijke aanleg, als in cassatie - houden integendeel veeleer in dat de bedrijfswaarde van het quotum juist niet is gedaald. De toelichting op middel II houdt zelfs met zoveel woorden in dat de jaarlijks blijkende marktprijs van het melkquotum en de gebruikswaarde in het bedrijf vanaf 1985 geen daling hebben ondergaan.

7.4. Middel I betreft het gelijkheidsbeginsel waarop belanghebbende ter zitting van het Hof een beroep heeft gedaan. Belanghebbendes pleitnota voor het Hof behelst daarover het volgende (blz. 2, onder het kopje "Afschrijving"):

"Indien uw Hof al van mening zou zijn dat er in de door belanghebbende beoogde uitwerking sprake is van enigerlei inhaal van afschrijvingen (die weliswaar veel minder ver gaat dan de situatie uit VN 1992/673), doe ik hierbij een beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en met name het gelijkheidsbeginsel waarover ook in VN 1992/673 geoordeeld is.

Belanghebbende dient gelijk te worden behandeld als de twee belastingplichtigen waar de belastingplichtige uit de procedure in VN 1992/673 naar verwijst (twee situaties waarin inhaalafschrijvingen door de belastingdienst zijn toegestaan). Ik stel dan ook dat er ten aanzien van voormelde twee belastingplichtigen fiscaal beleid is gevoerd, dat landelijke gelding heeft waarop ook belanghebbende zich kan beroepen (en zich in concreto ook op beroept). Ondanks de mij bekende jurisprudentie op dit gebied, acht ik het niet meer passen in onze huidige maatschappij dat een belastingplichtige "vallend" onder de ene eenheid van de belastingdienst met een beroep op het gelijkheidsbeginsel (wel inhaalafschrijvingen) in een voordeliger positie belandt dan een belastingplichtige die onder een andere eenheid van de belastingdienst valt."

7.5. Het betoog van belanghebbende kan op twee manieren worden uitgelegd. De ene lezing is dat belanghebbende verdedigt dat zodra een eenheid van de belastingdienst een bepaald beleid voert, dit beleid steeds als landelijk beleid moet worden aangemerkt. Andere inspecteurs van de belastingdienst zouden dan evenzeer gebonden zijn als de inspecteur die het beleid heeft gevormd. Aan deze zienswijze ligt een rechtsopvatting ten grondslag die in haar algemeenheid door de Hoge Raad tot op heden is afgewezen.

7.6. Het betoog van belanghebbende kan evenwel ook zo worden begrepen - hoewel dat mijns inziens minder voor de hand ligt - dat het de stelling bevat dat de belastingdienst met betrekking tot inhaalafschrijvingen op melkquota daadwerkelijk een landelijk beleid voert.

7.7. Het Hof heeft het beroep op het gelijkheidsbeginsel behandeld in r.o. 5.6.:

"Belanghebbendes beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt omdat hij niet aannemelijk heeft gemaakt dat de inspecteur met betrekking tot deze aangelegenheid te zijnen opzichte anders heeft gehandeld dan ten opzichte van een of meer andere belastingplichtigen, noch dat zon andere behandeling door inspecteurs zich landelijk bezien in een meerderheid van gevallen heeft voorgedaan."

Uit deze rechtsoverweging wordt niet duidelijk welke uitleg het Hof aan belanghebbendes stellingname heeft gegeven.

7.8. Indien belanghebbende heeft beoogd een beroep te doen op daadwerkelijk door de belastingdienst gevoerd landelijk beleid, wordt dat door s Hof's oordeel niet afdoende weerlegd. Het Hof had behoren te onderzoeken of het door belanghebbende gestelde beleid inderdaad bestaat. Dat de Inspecteur belanghebbende niet anders heeft behandeld dan andere onder zijn bevoegdheid vallende

belastingplichtigen, zegt onvoldoende over het al dan niet bestaan van landelijk beleid. En aan de meerderheidsregel waarnaar het Hof verwijst komt men in het geval van een beleid niet toe; HR 21 april 1999, BNB 1999/310, HR 21 april 1999, BNB 1999/311, HR 27 juli 1999, BNB 1999/403.

7.9. Naar ik meen is de afwijzing van de toepassing van het gelijkheidsbeginsel door het Hof niet voldoende gemotiveerd.

8. Conclusie

Mijn conclusie strekt tot vernietiging van de uitspraak van het Hof en tot verwijzing van het geding naar een ander hof.

De Procureur-Generaal

bij de Hoge Raad

A-G

1 De zaak die tot B 2336 heeft geleid had een aanslag oorlogswinstbelasting tot inzet. De Wet op de Oorlogswinstbelasting greep echter terug op o.m. art. 10, lid 2, Wet IB 1914.

2 A.O. Lubbers, Foutenleer en inhaalverbod: onverenigbare leerstukken?, WFR 1999/6368, blz. 1777 e.v.

3 Lubbers, a.w., blz. 1779.