

3 maart 1982

nr. 20.973

AdJ.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 1 juli 1981 betreffende de hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1975;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wie voor het jaar 1975 een aanslag in de inkomstenbelasting is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 50.000,--, welke aanslag na daartegen gemaakt bezwaar bij uitspraak van de Inspecteur is verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van f 19.044,--, van die uitspraak in beroep is gekomen hij het Gerechtshof te Leeuwarden;

Overwegende dat evengenoemd Hof bij zijn uitspraak van 25 april 1980 de uitspraak van de Inspecteur heeft bevestigd;

Overwegende dat die uitspraak van dit Hof op een daartegen door belanghebbende ingesteld beroep in cassatie bij arrest van de Hoge Raad van 21 januari 1981, nummer 20.203, is vernietigd en het geding is verwezen naar het Gerechtshof te Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van 's Hogen Raads arrest;

Overwegende dat laatstgenoemd Hof - hierna te noemen: het Hof - ten aanzien van de feiten heeft overgenomen hetgeen in de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden als tussen partijen vaststaand is aangenomen;

Overwegende dat het hof vervolgens - na te hebben overwogen

dat het geschil betreft de winstcorrecties uitkering pachtschadevergoeding ad f 2.750,--, meer winst/privé ten bedrage van f 1.000,-- en kosten paard ad f 250,-- - heeft overwogen, dat partijen hun standpunten hebben toegelicht, als vermeld in voormelde uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden, en daaraan ter zitting nog hebben toegevoegd:

"Belanghebbende:

In hoofdzaak bestonden de bedrijfsinkomsten uit melkgeld en opbrengst vee. Het melkgeld liep over de bank en is dus te controleren. De vee-opbrengsten gingen meestal contant zonder boekingsbescheiden. Deze opbrengsten werden geboekt in een kasboek dat per maand werd ingevuld. Ook de kasuitgaven werden dan in het kasboek geboekt. Belanghebbende bewaarde alle boekingsbescheiden in een doos. Bij het opmaken van de jaarrekening bleek dat de kasboekhouding niet sloot.

De boekhouder heeft toen de opbrengst van 3 koeien bijgeboekt tot een bedrag van f 2.500,--.

Belanghebbende hield het paard aan voor het bedrijf met name het trekken van de melkkar. De in 1975 gekochte grond lag dicht bij de boerderij, zodat sindsdien de koeien bij de boerderij - waar de melktank staat - konden worden gemolken en het paard voor het melktransport niet meer nodig was. Het was een gewoon C fokpaard en dit is nadien gebruikt voor de fokkerij. De verkoop van het paard in 1979 is als winst verantwoord.

Het gaat niet aan om vanwege één enkele vergissing in de boekhouding, die bovendien nog vrijwillig verbeterd is, de gehele boekhouding te verwerpen.

De inspecteur:

Het gaat niet om een enkele vergissing. De hele boekhouding ontbrak en is achteraf opgezet.

De bijboeking van de opbrengst van 3 koeien is alleen bij belanghebbende, niet bij de andere firmant, aangebracht.

De kosten van het houden van een paard zijn vrij groot. De paardenfokkerij is structureel verliesgevend. Ik denk dat ook voor

belanghebbende de totale kosten van de paarden de opbrengsten hebben overtroffen.

Er is geen sprake van een door de fiscus gevoerd algemeen beleid om in gevallen als het onderhavige een vervangingsreserve toe te staan. Slechts wordt in dergelijke gevallen de hardheidsclausule wel eens toegepast, indien door de onmiddellijke heffing van belasting ernstige financieringsmoeilijkheden zouden ontstaan;"

Overwegende dat het hof ten slotte omtrent het geschil heeft overwogen:

"Algemeen:

Blijkens het tot de gedingstukken behorende aangiftebiljet is dit biljet op 24 februari 1976 aan belanghebbende uitgereikt met de mededeling dat dit vóór 1 april 1976 ingevuld en ondertekend moet worden teruggezonden aan de inspecteur. Aan belanghebbende werd voor de eerste maal uitstel verleend van deze termijn tot 1 augustus 1977 en voor de tweede maal tot 9 augustus 1977. Nadien werd geen uitstel meer verleend. Het ingevulde aangiftebiljet kwam uiteindelijk op 28 februari 1978 ter inspectie binnen, gelijk met een bezwaarschrift tegen de inmiddels ambtshalve opgelegde aanslag.

Gelet op de artikelen 8 en 9 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de Wet) kan belanghebbendes aangifte niet worden aangemerkt te zijn gedaan op de wijze als door de Wet is vereist, zodat belanghebbendes beroep ingevolge artikel 29, lid 2, van de Wet dient te worden afgewezen, tenzij blijkt - dat wil zeggen overtuigend wordt aangetoond - dat en in hoeverre de uitspraak van de inspecteur onjuist is.

Belanghebbendes boekhouding:

Gelet op de vaststaande gebreken van belanghebbendes boekhouding, zoals het ontbreken van boekingen met betrekking tot de verkoop van 3 koeien en het niet dagelijks noteren en controleren van de kasmutaties, kan belanghebbendes boekhouding niet worden aangemerkt als een voldoende betrouwbare grondslag voor zijn

winstberekening. Juist wanneer zoals te dezen het geval is van een belangrijk deel van de bedrijfsinkomsten geen boekingsbescheiden aanwezig zijn, dient de kasboekhouding frequent te worden bijgehouden en is een maandelijkse invulling van het kasboek - gesteld al dat deze regelmatig plaatsvond - niet voldoende. Zoals ook in dit geval is gebleken kan een dergelijke wijze van boeken licht aanleiding geven tot vergissingen en onnauwkeurigheden.

Pachtschadevergoeding:

Nog daargelaten dat in 1975 geen sprake was van een regelmatige boekhouding in de zin van artikel 12 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, kan artikel 14 van die wet in dit geval reeds hierom niet worden toegepast omdat de pachtschadevergoeding niet is een vergoeding voor een lichamelijk bedrijfsmiddel als bedoeld in voornoemd artikel 14.

Ook voor de toepassing van de ruilgedachte is naar 's Hofs oordeel in casu geen plaats omdat het - dichter bij belanghebbendes boerderij gelegen - gekochte land ter grootte van 2.63.50 hectare in belanghebbendes onderneming functioneel en economisch niet dezelfde plaats inneemt als het gepachte land ter grootte van 2.33.90 hectare.

Niet is gesteld of gebleken dat aan belanghebbende enige toezegging is gedaan met betrekking tot de reservering van de pachtschadevergoeding. Tegenover de uitdrukkelijke ontkenning daarvan door de inspecteur is het bestaan van een algemene beleidslijn van de fiscus om in gevallen als het onderhavige de vorming van een vervangingsreserve toe te staan onvoldoende aannemelijk gemaakt.

Uit de door belanghebbende in cassatie overgelegde publicaties blijkt niet meer dan dat in incidentele gevallen en onder bepaalde voorwaarden de vorming van een dergelijke reserve wel eens is toegestaan.

Paard:

Het Hof hecht geloof aan belanghebbendes verklaring dat het door hein in 1979 verkochte paard in 1975 voor zijn bedrijf is aangehouden aanvankelijk voor het trekken van de melkkar en later voor de fokkerij, en dat de opbrengst van de verkoop in 1979 als winst is verantwoord. De aan het

houden van dit paard in 1975 verbonden kosten, welke naar niet in geschil is voor belanghebbende f 250,-- hebben bedragen, zijn derhalve terecht ten laste van de winst van dat jaar gebracht.

Hieraan doet niet af dat de fokkerij van paarden in het algemeen niet winstgevend is, zoals door de inspecteur is gesteld.

Bijtelling winst:

Volgens de winstberekening overgelegd bij de aangifte bedroeg belanghebbendes winst in 1975 f 11.309,--. Na aftrek van de bekende posten wegens "benoemd privé" resteert een onbenoemd privé van f 2.670,--. Dit in samenhang met de eerderevermelde gebreken van belanghebbendes boekhouding en de hogere bedragen wegens onbenoemd privé in de jaren 1973, 1974 en 1976 vormt naar 's Hofs oordeel voldoende grond voor de toegepaste winstcorrectie van f 1.000,--. Belanghebbende, op wie in deze blijktens het voorgaande de bewijslast rust, heeft op geen enkele wijze aannemelijk gemaakt dat deze correctie ten onrechte heeft plaatsgevonden;"

Overwegende dat het Hof op die gronden de uitspraak van de Inspecteur heeft vernietigd en de aanslag heeft verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van f 18.794,--;

Overwegende dat de Hoge Raad de door het Hof in zijn tweede rechtsoverweging betreffende de pachtshadevergoeding vermelde grootte van het door belanghebbende gekochte land van 2.63.50 hectare beschouwt als een kennelijke typefout voor een oppervlakte van 3.63.50 hectare en mitsdien het laatste leest in plaats van het eerste;

Overwegende aangaande belanghebbendes, te dezer plaatse als ingelast te beschouwen, beroepschrift in cassatie:

dat het Hof heeft vastgesteld: dat van een belangrijk deel van de bedrijfsinkomsten geen boekingsbescheiden aanwezig zijn; dat kasmutaties niet dagelijks werden genoteerd en gecontroleerd; dat boekingen met betrekking tot de verkoop van drie koeien ontbreken;

dat het Hof, uitgaande van evenvermelde vaststellingen, zonder schending van een rechtsregel kon komen tot zijn oordeel dat

belanghebbendes boekhouding niet kan worden aangemerkt als een voldoende betrouwbare grondslag voor zijn winstberekening;

dat uit de bestreden uitspraak blijkt: dat in verband met de onteigening van 2.33.90 hectare gepacht land van de gemeente Z een pacht-ontbindingsvergoeding van f 5.500,-- werd ontvangen; dat in samenhang hiermee en door tussenkomst van genoemde gemeente 3.63.50 hectare land werd aangekocht;

dat het Hof terecht heeft geoordeeld, dat artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 reeds hierom niet kan worden toegepast omdat voormelde vergoeding niet is een vergoeding voor een lichamelijk bedrijfsmiddel als bedoeld in evengenoemd artikel;

dat een recht van pacht naar zijn aard zozeer verschilt van een recht van eigendom dat het Hof terecht, wat er zij van de daartoe gebezigde gronden, heeft geoordeeld dat met betrekking tot de door belanghebbende verkregen voor toepassing van de ruilgedachte geen plaats;

dat reeds 's Hofs gegrondbevinding van de door de Inspecteur over het onderhavige jaar toegepaste winstcorrectie van f 1.000,-- voor welke toepassing het, anders dan belanghebbende meent, het Hof vrij stond acht te slaan op de hogere bedragen wegens onbenoemd privé in de jaren 1973, 1974 en 1976 in de weg staat belanghebbendes aangifte juist te achten;

dat uit het voorgaande volgt dat het beroep niet tot cassatie kan leiden;

Verwerpt het beroep.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de derde maart 1900 twee en tachtig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom