

ECLI:NL:GHARL:2017:6780

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	08-08-2017
Datum publicatie	18-08-2017
Zaaknummer	16/00884
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2016:3008 , Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	IB/PVV. Persoonsgebondenafrek. Monument. Onderhoudskosten tuin.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 18-08-2017 FutD 2017-2067 NLF 2017/2071 met annotatie van Eilard Berkhemer

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer 16/00884

uitspraakdatum: 8 augustus 2017

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te **[Z]** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 10 juni 2016, nummer AWB 15/7322, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Arnhem** (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2012 met dagtekening 6 juni 2015 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 167.987. Bij beschikking is een ondernemingsverlies uit werk en woning vastgesteld van € 261.866. Bij beschikking is belastingrente berekend.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de aanslag. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 6 november 2015 het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd, de aanslag verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 157.134 en de belastingrente dienovereenkomstig verminderd. Daarnaast heeft de Rechtbank – naar het Hof begrijpt – het ondernemingsverlies vastgesteld op € 261.866. De Rechtbank heeft de Inspecteur veroordeeld tot vergoeding van proceskosten en griffierecht.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 8 juni 2017. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende is eigenaar en bewoner van het woonhuis aan de [a-straat] 1 te [Z] . Het woonhuis met de naam " [A] " is als rijksmonument ingeschreven in de registers van de Monumentenwet 1988 (hierna: het monumentenregister). De omschrijving in het monumentenregister luidt:
"Huize ` [A] ´. Deftig herenhuis, begin 19e eeuw, met verdieping en omlopend schilddak met hoekschoorstenen, waarop windkappen. Geprofileerde houten kroonlijst. Brede middenrisaliet, waarin deuromlijsting met Ionische pilasters en hoofdstel. Vensters met acht- en negenruitsschuiframes."
- 2.2. De om het woonhuis gelegen tuin van ongeveer 16.000 m2 bestaat voor een belangrijk deel uit een in 1927 door Copijn ontworpen tuin, die eind jaren '90 van de vorige eeuw volkomen is gerestaureerd. De tuin is niet afzonderlijk ingeschreven in het monumentenregister. In 1994 is een verzoek tot rangschikking van de tuin als rijksmonument afgewezen. Thans is een nieuw verzoek tot rangschikking in voorbereiding. In april 2016 is de tuin wel aangewezen als gemeentelijk monument.
- 2.3. In het jaar 2012 heeft belanghebbende € 92.065 betaald voor onderhoudskosten van het woonhuis en de tuin. Hiervan heeft € 38.254 betrekking op het onderhoud van het woonhuis en € 53.811 betrekking op het onderhoud van de tuin.
- 2.4. Belanghebbende heeft voor het jaar 2012 aangifte voor de IB/PVV gedaan van een inkomen uit sparen en beleggen van € 114.086, bestaande uit een inkomen uit sparen en beleggen voor aftrek van persoonsgebonden aftrek van € 187.738 verminderd met € 73.652 kosten monumentenpand (zijnde 80% van € 92.065). Bij het vaststellen van de aanslag heeft de Inspecteur het inkomen uit sparen en beleggen verhoogd met € 53.811, zijnde 100% van de kosten van het tuinonderhoud.
- 2.5. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de kosten van het tuinonderhoud niet aftrekbaar zijn omdat

de tuin geen onderdeel vormt van het ingeschreven monumentenpand en evenmin afzonderlijk is ingeschreven in de monumentenregisters. De Rechtbank heeft het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen verminderd tot € 157.134, bestaande uit een inkomen uit sparen en beleggen vóór aftrek van persoonsgebonden aftrek van € 187.738 verminderd met € 30.604 kosten monumentenpand (zijnde 80% van de onderhoudskosten van het woonhuis van € 38.524).

3 Geschil

- 3.1. In geschil is of 80% van de kosten van het onderhoud van de tuin aftrekbaar zijn van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. In het bijzonder is in geschil of de omstandigheid dat de tuin niet staat ingeschreven in het monumentenregister aan aftrek in de weg staat.
- 3.2. Belanghebbende bepleit vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vaststelling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen op € 114.086. De Inspecteur bepleit bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Beoordeling van het geschil

- 4.1. Uitgaven voor monumentenpanden worden aangemerkt als persoonsgebonden aftrek. Ingevolge artikel 6.31, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) worden, voor zover thans van belang, uitgaven met betrekking tot een als eigen woning aan te merken monumentenpand in aanmerking genomen tot 80% van de drukkende onderhoudskosten. Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel wordt onder monumentenpand verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988. Ingevolge het derde lid worden als onderhoudskosten aangemerkt de kosten van werkzaamheden voor zover die ertoe hebben gestrekt het pand, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen of te houden en in redelijkheid zijn gemaakt.
- 4.2. Ingevolge artikel 1 van de Monumentenwet 1988 moet onder monumenten worden verstaan: b.1. vervaardigde zaken welke van algemeen belang zijn wegens hun schoonheid, hun betekenis voor de wetenschap of hun cultuurhistorische waarde en b.2. terreinen welke van algemeen belang zijn wegens daar aanwezige zaken als bedoeld onder 1. In de artikelen 6 en 7 van deze wet is bepaald dat de beschermde monumenten worden ingeschreven in een register.
- 4.3. Tussen partijen is met name in geschil of voor aftrek van de op de tuin betrekking hebbende onderhoudskosten voldoende is dat het woonhuis van belanghebbende is ingeschreven in het monumentenregister en dat de tuin als daarbij horende aanhorigheid is aan te merken, zodat zij samen de eigen woning vormen als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet IB 2001 (standpunt belanghebbende) of dat voor aftrek noodzakelijk is dat de tuin zelfstandig is ingeschreven in dat register (standpunt Inspecteur). Niet in geschil is dat de tuin voor de toepassing van het eigenwoningforfait als aanhorigheid van het woonhuis tot de eigen woning behoort.
- 4.4. Mede onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2008, nr. 41.923, ECLI:NL:HR:2008:BC9174, bepleit belanghebbende dat sprake is van één bron van inkomen, de eigen woning, bestaande uit het woonhuis en de tuin gezamenlijk, en dat dit met zich brengt dat de onderhoudskosten van de tuin op dezelfde wijze moeten worden behandeld als de onderhoudskosten van het woonhuis. Daarnaast wijst zij erop dat de Hoge Raad weliswaar in zijn

arrest van 5 oktober 1988, nr. 25.613, ECLI:NL:HR:1988:ZC3909, heeft beslist dat kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen (zoals kosten van tuinonderhoud), niet in aftrek kunnen worden gebracht, maar dat het karakter van het tuinonderhoud van dien aard kan zijn dat in huurverhoudingen de kosten daarvan niet of niet volledig door een huurder zouden worden gedragen (bijvoorbeeld Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02/06278, ECLI:NL:GHAMS:2003:AH9844). Gelet op het monumentale karakter van de tuin van belanghebbende is sprake van dergelijke kosten. Uit deze jurisprudentie volgt volgens belanghebbende dat irrelevant is of een tuin als zodanig is aangewezen als een rijksmonument. Belanghebbende wijst er daarnaast op dat uit de wetshistorie van de Wet IB 2001 blijkt dat de wetgever met de wijziging op 1 januari 2001 van "kosten van een eigen woning als bedoeld in artikel 10 van de Monumentenwet" in "kosten van een monumentenpand", geen inhoudelijke wijziging heeft beoogd en dat met het gebruik van het woord "pand" geen beperking is beoogd. Ten slotte voert belanghebbende aan dat het onevenwichtig zou zijn als de waarde van de tuin wel de WOZ-waarde van de woning verhoogt en - althans tot en met het jaar 2011 - daarmee tevens de drempel voor kostenaftrek, maar de kosten van die tuin niet in aanmerking worden genomen.

- 4.5. De Inspecteur voert aan dat uit de wetsgeschiedenis van de Monumentenwet 1988 en de jurisprudentie van de Raad van State volgt dat niet het kadastrale perceel grondslag is voor de bescherming van wat zich daarop bevindt, maar dat slechts beschermd is datgene wat als zelfstandige eenheid is genoemd in de omschrijving in het monumentenregister en dat alle te beschermen opstallen en andere objecten dus moeten worden aangegeven in het register. Dat betekent volgens de Inspecteur dat onderhoudskosten slechts aftrekbaar zijn voor zover deze betrekking hebben op het gedeelte van een woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet IB 2001 dat in de inschrijvingsbeschikking als zodanig wordt aangeduid. De Inspecteur wijst ter ondersteuning van dit standpunt onder andere op de uitspraken van het Gerechtshof Arnhem van 20 april 2004, nr. 03/01601, ECLI:NL:GHARN:2004:AO9975 en van het Gerechtshof Amsterdam van 10 oktober 2013, nr. 12/00003, ECLI:NL:GHAMS:2013:3991.
- 4.6. Het Hof overweegt dat artikel 6.31, lid 1, van de Wet IB 2001 vereist dat het pand waarvoor aftrek van onderhoudskosten wordt gevraagd is ingeschreven in de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988. In deze registers worden de te beschermen monumenten ingeschreven. In artikel 1 van deze wet is gedefinieerd wat onder monument moet worden verstaan. De definitie van het begrip monument in de Monumentenwet 1988 komt nagenoeg overeen met de tot 1 januari 1989 geldende (oude) Monumentenwet. In de wetsgeschiedenis van de op 1 januari 1989 in werking getreden Monumentenwet 1988 is met betrekking tot het begrip monument het volgende opgemerkt:

"Ook vaste jurisprudentie is dat niet het kadastrale perceel grondslag is voor de bescherming van wat zich daarop bevindt, maar dat slechts beschermd is datgene wat als zelfstandige eenheid is genoemd in de omschrijving. Alle te beschermen opstallen en andere objecten moeten dus worden aangegeven." (Kamerstukken II, 1986-1987, 19881, nr. 3, pag. 13)
- 4.7. Uit voormelde wetshistorie en de jurisprudentie van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (RVS) met betrekking tot de Monumentenwet 1988 (bijvoorbeeld RVS 28 september 2016, 201601880/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:2555) blijkt dat slechts die onroerende zaken als monument in de zin van die wet worden aangemerkt die als zelfstandige eenheid zijn genoemd in de omschrijving, waarbij het bij een zelfstandige eenheid gaat om datgene wat bouwkundig en functioneel een onlosmakelijk geheel vormt. Hiermee wordt een belangrijke bijdrage geleverd aan de rechtszekerheid. Uit de omschrijving in het register moet zoveel mogelijk duidelijk zijn welke onroerende zaken of gedeelten daarvan onder de eigendomsbeperkende bepalingen van de Monumentenwet 1988 vallen.
- 4.8. Op 1 januari 1971 is in de toen geldende Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) in artikel 42a voor eigen woningen de regeling van het huurwaardeforfait ingevoerd

waardoor enerzijds als inkomsten (uit vermogen) een van de waarde van de woning afhankelijk bescheiden netto rendement (het huurwaardeforfait) tot het inkomen moest worden gerekend en anderzijds kosten, lasten en afschrijvingen niet meer afzonderlijk aftrekbaar waren. Voor de eigen woning die als rijksmonument moest worden aangemerkt werd in artikel 42a, lid 5, van de Wet IB 1964 een regeling ingevoerd om aftrek van dergelijke (veelal hoge) kosten alsnog mogelijk te maken. Voor aftrek was vereist dat de woning was ingeschreven in het register als bedoeld in artikel 10 van de toen geldende Monumentenwet. Aftrek werd verleend tot 30% van het bedrag dat namens de Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk als subsidiabele kosten was vastgesteld ("verwerkt"). In de wetsgeschiedenis is over deze keuze het volgende opgemerkt.

"In het vierde lid is een bijzondere regeling getroffen voor panden die als eigen woning in gebruik zijn en die zijn opgenomen in het monumentenregister. Voor het opnemen van deze regeling gelden verschillende overwegingen. De belangrijkste is wel dat de ondergetekenden het behoud en het door restauratie op peil houden van cultuurmonumenten een algemeen belang achten. Aan een restauratie zijn echter, mede vanwege de daarvoor geldende voorschriften om het pand weer in een oorspronkelijke staat te brengen, grote kosten verbonden. Ten dele worden deze opgevangen door subsidie. (...) Ten einde zulks te voorkomen, en zonder in de sfeer van de monumenten de thans te maken moeilijke kostensplitsing te handhaven, wordt voorgesteld een aftrek te verlenen op forfaitaire basis. Maatstaf voor deze aftrek is het voor de subsidieverlening gehanteerde „verwerkte bedrag der subsidiabele kosten" dat wordt gevonden door splitsing tussen onderhoudskosten en reconstructiekosten - die in beginsel voor subsidiëtoekenning in aanmerking komen - enerzijds, en kosten van verbeteringen - die niet voor subsidiëring in aanmerking komen en ook fiscaal niet aftrekbaar zijn - anderzijds, en vanwege de Minister van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk bij beschikking wordt vastgesteld. De aftrek is bepaald op 30 percent van het verwerkte bedrag der subsidiabele kosten. Bij een subsidieverlening van 70 pet. - welk percentage veelal wordt gegeven - zijn dus ten laste van de eigenaar blijvende 30 pet. geheel aftrekbaar." (Kamerstukken II, 1969-1970, 10790, nr. 3, pagina 15 rechter en linker kolom)

"De restauratiekosten (Artikel 42a, vierde lid)

(...) De ondergetekenden zijn van oordeel - ten antwoord aan verschillende leden - dat, gezien de omstandigheid dat een subsidie-aanvraag voor de restauratie van een „monumentenwoning" door de Rijksdienst voor de monumentenzorg met zorg wordt bezien, daarbij rekening houdende met alle daarbij van belang zijnde aspecten, er voor de fiscus geen aanleiding is om in gevallen waarin een subsidie slechts tot een lager percentage dan 70 verantwoord wordt geacht, ten deze boven de aftrek van 30 pet. nog een aanvullende „fiscale subsidie" te verlenen waardoor de totale „subsidie" zou uitgaan boven hetgeen volgens de grondslag van de subsidieregeling redelijk wordt geacht. Dat de aftrek wordt verleend in het jaar waarin de vaststelling van het bedrag der verwerkte subsidiabele kosten plaatsvindt, hangt hiermede samen dat de belastingdienst door hierbij aan te knopen in wezen gebruik maakt van de ten behoeve van de subsidieverlening gemaakte splitsing tussen kosten nodig om het pand weer in de oude staat te brengen en kosten van verbeteringen, welke splitsing eerst definitief vast komt te staan bij de vaststelling van het bedrag der verwerkte subsidiabele kosten." (Kamerstukken II, 1970-1971, 10790, nr. 8, pag. 32, linker kolom)

- 4.9. Het Hof leidt uit de tekst van de Wet IB 1964 en uit bovenvermelde wetshistorie af dat bedoeling van de wetgever was volledig aan te sluiten bij de bepalingen uit de toen geldende Monumentenwet. Door middel van de expliciete verwijzing naar de registratie werd beoogd slechts een fiscale faciliteit te verlenen voor eigen woningen waarvoor de beperkende maatregelen van de Monumentenwet gelden en waarvoor op grond van de regels van de Monumentenwet ook aanspraak bestond op een subsidie. Tevens werd, althans tot de wijziging van artikel 42a van de Wet IB 1964 op 1 januari 1974, voor de hoogte van aftrek volledig aangesloten bij de hoogte van de voor subsidiëring in aanmerking komende kosten. De vervanging van de Monumentenwet door de Monumentenwet 1988 en de vervanging van de Wet IB 1964 door de Wet IB 2001 hebben hierin geen wijziging gebracht. Dit betekent naar het oordeel van het Hof dat in het kader van de

toepassing van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 voor een zelfstandige beoordeling of een onroerende zaak of een gedeelte daarvan moet worden aangemerkt als een monument geen ruimte is. Nu vaststaat dat de tuin niet als een zelfstandige eenheid is ingeschreven in de registers en de tuin evenmin als onderdeel van een zelfstandige eenheid als zodanig is aangeduid, komen de onderhoudskosten van de tuin niet voor aftrek in aanmerking.

- 4.10. De omstandigheid dat het woonhuis en de tuin gezamenlijk moeten worden aangemerkt als de bron waaruit de inkomsten worden genoten, maakt dit niet anders. Het stond de wetgever vrij, tegen de achtergrond van zijn wens aan te sluiten bij de bepalingen van de Monumentenwet 1988, bepaalde kosten wel en andere kosten niet in aftrek toe te laten. Het door belanghebbende genoemde arrest van de Hoge Raad van 11 april 2008 doet hier niet aan af.
- 4.11. Ook doet aan voormeld oordeel niet af de omstandigheid dat voor de bepaling van het eigenwoningforfait tot 1 januari 2012 de waarde van de tuin wel de WOZ-waarde van de woning verhoogde en daarmee tevens de drempel voor kostenaftrek, reeds omdat die bepaling met ingang van het onderhavige jaar is komen te vervallen.
- 4.12. Ten slotte heeft belanghebbende erop gewezen dat in de jurisprudentie enkele malen is beslist dat het onderhoud van een monumentale tuin van dien aard kan zijn dat de kosten daarvan in huurverhoudingen niet of niet volledig door een huurder zouden worden gedragen, met als gevolg dat die kosten, in afwijking van het reeds eerder genoemde arrest van de Hoge Raad van 5 oktober 1988 in aftrek zijn toegelaten. Dit kan belanghebbende niet baten omdat onderhoudskosten slechts aftrekbaar zijn indien de kosten betrekking hebben op een ingeschreven monument als bedoeld in de Monumentenwet 1988. Nu dat ten aanzien van de tuin niet het geval is, wordt niet toegekomen aan de vraag of aan de aftrek in de weg staat dat de betreffende kosten huurderslasten zouden zijn.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.I. van Amsterdam, voorzitter, mr. J. van de Merwe en mr. A.E. Keulemans, in tegenwoordigheid van mr. J.L.M. Egberts als griffier.

De beslissing is op 8 augustus in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(J.L.M. Egberts) (A.I. van Amsterdam)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 8 augustus 2017

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij

**de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),
Postbus 20303,
2500 EH Den Haag.**

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.