**V-N 2010/30.8: INKOMSTENBELASTING Funderingskosten die X betaalt in verband met weigerachtigheid medebewoners appartementencomplex zijn volledig af...**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Instantie:** | Hoge Raad | **Datum:** | 25 juni 2010 |
| **Magistraten:** | Berge, van den; Schaap; Tijnagel; Heisterkamp; Feteris | **Zaaknr:** | 09/02714 |
| **Conclusie:** | - | **LJN:** | BL2149 |
| **Noot:** | - | **Roepnaam:** | - |
| **Brondocumenten:** | ECLI:NL:HR:2010:BL2149, Uitspraak, Hoge Raad, 25‑06‑2010; ECLI:NL:PHR:2010:BL2149, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 25‑06‑2010 | | |

Wetingang: Art. 3.111[Art. 3.111](javascript:void(0)) en 6.31, lid 1[6.31, lid 1](javascript:void(0)) , onderdeel a, Wet IB 2001

Brondocument: HR, 25-06-2010, nr 09/02714[HR, 25-06-2010, nr 09/02714](javascript:void(0))

|  |  |
| --- | --- |
| **Snel naar:** | Essentie[Essentie](javascript:void(0))Samenvatting[Samenvatting](javascript:void(0))Uitspraak[Uitspraak](javascript:void(0))Noot[Noot](javascript:void(0)) |

Essentie

Naar boven[Naar boven](javascript:void(0))

INKOMSTENBELASTING Funderingskosten die X betaalt in verband met weigerachtigheid medebewoners appartementencomplex zijn volledig aftrekbaar

Samenvatting

Naar boven[Naar boven](javascript:void(0))

Belanghebbende, X, is eigenaar van een appartement in een monumentenpand. In 2008 vinden noodzakelijke herstelwerkzaamheden aan de fundering plaats. X betaalt, naast zijn eigen aandeel in de kosten (46,1%), ook een deel van de kosten van twee medebewoners, die de aanbesteding van de werkzaamheden dreigen te blokkeren. Rechtbank Haarlem oordeelt dat de kosten die X voor de medebewoners betaalt, niet bij hem aftrekbaar zijn. Tegen deze beslissing stelt X sprongcassatie in.

De Hoge Raad oordeelt - anders dan de rechtbank - dat ook de kosten van het funderingsherstel die X voor zijn weigerachtige medebewoners heeft betaald, bij hem aftrekbaar zijn. De Hoge Raad stelt voorop dat de fundering van het pand in het geheel en niet slechts gedeeltelijk tot de eigen woning van X behoort. De aftrek van de funderingskosten is daardoor ook niet beperkt tot 46,1%. De funderingskosten hebben er in het geheel toe gestrekt het pand - en daarmee ook het appartement van X - in bruikbare staat te herstellen of te onderhouden. Nu X onweersproken stelt dat hij geen regresrecht heeft op de weigerachtige medebewoners, drukken de kosten volledig op hem. De kosten komen daarom in hun geheel in aftrek. De Hoge Raad verklaart het cassatieberoep van X gegrond.

Bewerkte uitspraak

Naar boven[Naar boven](javascript:void(0))

Uitspraak

Naar boven[Naar boven](javascript:void(0))

Het geschil betreft de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2008.

Na conclusie van A-G Van Ballegooijen. Deze namen wij op in *V-N* 2010/10.18.

De uitspraak waartegen sprongcassatie is ingesteld, is van Rechtbank Haarlem, MK, 25 juni 2009, nr. AWB 08/7913.

Vaststaande feiten (ontleend aan het arrest)

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende en zijn echtgenote zijn samen eigenaar van een appartementsrecht betreffende

461/1000-ste deel van het pand a-straat 1 te Z (hierna: het pand). Het pand heeft vijf verdiepingen. Het appartementsrecht van belanghebbende en zijn echtgenote betreft de begane grond, de eerste en tweede verdieping en de kelder. Deze ruimten dienen hun tot hoofdverblijf.

3.1.2. Het pand is een rijksmonument en als zodanig ingeschreven in het register als bedoeld in artikel 6 van de Monumentenwet 1988.

3.1.3. Het pand is bij akte van 25 maart 1977 gesplitst in zeven appartementsrechten. In deze akte is onder meer vermeld dat de funderingen tot de gemeenschappelijke gedeelten worden gerekend en dat de eigenaars verplicht zijn bij te dragen in de schulden en kosten die voor gemeenschappelijke rekening zijn, in gelijke verhouding als hun gerechtigdheid.

3.1.4. In het reglement van splitsing (hierna: het reglement) is onder meer het volgende bepaald:

'Artikel 2

Tot de gemeenschappelijke gedeelten wordt onder meer gerekend:

a. funderingen, (...);

(...).

Artikel 23

1. De eigenaars zijn in de gemeenschap gerechtigd als volgt:

(...)

3. in gelijke verhouding als in lid 1 van dit artikel genoemd zijn de eigenaars verplicht bij te dragen in de schulden en kosten, die voor gemeenschappelijke rekening zijn. (...)'

3.1.5. Eind 2007 bleek de fundering in kritieke toestand te verkeren. Tijdens een overleg van de vereniging van eigenaars over de noodzakelijke herstelwerkzaamheden hebben twee eigenaars, C en D, aangekondigd een besluit over de aanbesteding van de herstelwerkzaamheden te zullen blokkeren. Op grond van het destijds geldende reglement van splitsing kon een besluit tot aanbesteding slechts worden genomen met instemming van ten minste zes van de zeven stemgerechtigden.

3.1.6. Op 30 juni 2008 zijn alle eigenaars van het pand tijdens een vergadering van de vereniging van eigenaars overeengekomen dat de aanbesteding zal plaatsvinden en dat belanghebbende en zijn echtgenote, in afwijking van het bepaalde in artikel 23 van het reglement, een deel zullen voldoen van de kosten die op grond van het reglement voor rekening van C en D zouden zijn. Belanghebbende heeft op basis van deze overeenkomst (hierna: de overeenkomst van 30 juni 2008) een bijdrage in de kosten van onderhoud van de fundering voldaan die euro 52.324 meer bedraagt dan de bijdrage die hij verschuldigd zou zijn op grond van het reglement.

Geschil (ontleend aan het arrest)

3.2. Voor de Rechtbank was in geschil of belanghebbende recht heeft op de persoonsgebonden aftrek wegens uitgaven met betrekking tot een monumentenpand voor het onder 3.1.6 genoemde bedrag van euro 52.324 (hierna: de funderingskosten). De Rechtbank heeft voornoemde vraag ontkennend beantwoord. Tegen dit oordeel richt zich het middel.

Arrest

3.3.1. Ingevolge het bepaalde in artikel 6.31, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet IB 2001 (tekst 2008) worden - voor zover hier van belang - als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand in aanmerking genomen de drukkende onderhoudskosten ter zake van een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111, lid 1, van de Wet IB 2001.

3.3.2. Ingevolge artikel 6.31, lid 3, van de Wet IB 2001 zijn - voor zover hier van belang - onderhoudskosten van een monumentenpand de kosten van werkzaamheden daaraan 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.

3.4.1. Vaststaat dat het appartement van belanghebbende en zijn echtgenote moet worden aangemerkt als een eigen woning als hiervoor in 3.3.1 bedoeld.

3.4.2. De funderingen van het pand behoren tot de gemeenschappelijke gedeelten, en zijn - in hun geheel - noodzakelijk om alle appartementen te doen beantwoorden aan hun woonfunctie. Derhalve kan niet tot uitgangspunt dienen dat slechts een gedeelte van de funderingen tot de eigen woning van belanghebbende en zijn echtgenote behoort.

3.4.3. Vaststaat voorts dat de funderingskosten kunnen worden aangemerkt als onderhoudskosten in de hiervoor in 3.3.2 bedoelde zin (onderdeel 4.3 van de uitspraak van de Rechtbank). Hierin ligt besloten dat de funderingswerkzaamheden ertoe hebben gestrekt het pand, en daarmee ook het daarvan deel uitmakende appartement van belanghebbende en zijn echtgenote, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen of te houden.

3.4.4. Hetgeen in 3.4.2 is overwogen brengt mee dat aan de mogelijkheid voor belanghebbende tot aftrek van de funderingskosten als onderhoudskosten van diens eigen woning niet in de weg staat dat daardoor een groter gedeelte van de herstelwerkzaamheden dan 461/1000-ste deel voor zijn rekening zou komen. De Rechtbank heeft dit miskend. Het middel slaagt.

3.5.1. De uitspraak van de Rechtbank kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

3.5.2. Bepalend is in hoeverre de funderingskosten in de onderlinge, op zakelijke overwegingen berustende verhouding tussen de eigenaren van het pand voor rekening van belanghebbende komen, en zodoende op hem drukken. Belanghebbende heeft ter zitting van de Rechtbank gesteld dat hij geen regresrecht heeft op C en D. Nu de Inspecteur die stelling niet heeft weersproken, moet van de juistheid daarvan worden uitgegaan. Dit brengt mee dat de funderingskosten in de onderlinge verhouding tussen de eigenaren van het pand op grond van de overeenkomst van 30 juni 2008 voor rekening van belanghebbende kwamen. Opmerking verdient dat het de leden van de vereniging van eigenaars vrijstond om, in afwijking van het ter zake in de splitsingsakte en het reglement bepaalde, een besluit te nemen over de wijze waarop de kosten die voor gemeenschappelijke rekening zijn, door de eigenaars worden gedragen.

3.5.3. De Inspecteur heeft niet gesteld dat de overeenkomst van 30 juni 2008 kan worden aangemerkt als onzakelijk, in die zin dat de daarbij afgesproken verdeling van gemeenschappelijke kosten niet zou zijn overeengekomen tussen van elkaar onafhankelijke partijen.

3.5.4. De funderingskosten moeten derhalve worden aangemerkt als op belanghebbende drukkende onderhoudskosten ter zake van zijn eigen woning, en tevens als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand als bedoeld in artikel 6.31, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet IB 2001.

3.5.5. Het subsidiaire standpunt van de Inspecteur dat de in aanmerking te nemen onderhoudskosten moeten worden verminderd met 0,75 percent van de eigenwoningwaarde van de woningen van C en D, moet worden verworpen. Dit standpunt vindt geen steun in het recht.

(Volgt vernietinging van de rechtbankuitspraak.)

Noot

Naar boven[Naar boven](javascript:void(0))

Aantekening

Een verrassende uitkomst als we het arrest van de Hoge Raad naast de conclusie van A-G Van Ballegooijen leggen. In onze aantekening onder conclusie van de A-G gaven wij aan in te stemmen met diens oordeel. Deze concludeerde immers met de inspecteur en de rechtbank tot het niet in aftrek toelaten van het deel van de herstelkosten van de fundering - voor zover kwalificerend als onderhoudskosten - dat op grond van de splitsingsakte en het splitsingsreglement aan C en D toekwam. Het materiele rechtsgevoel van belanghebbende zal ongetwijfeld zijn bevredigd. Een eerste poging tot analyse van het arrest, waarbij wij een voorbehoud maken op het punt of we alle gevolgen van het arrest hier en nu al geheel kunnen overzien.

Het primaire standpunt inspecteur is door de Hoge Raad verworpen. Aan de conclusie van de A-G Van Ballegooijen ontlenen wij het navolgende citaat:

"6.6. Het staat de appartementseigenaren vrij om de gemeenschappelijke kosten onderhands te verdelen in afwijking van de verdeling van de kosten die is opgenomen in het splitsingsreglement, bijvoorbeeld naar rato van het gebruik van de gemeenschappelijke delen of naar rato van de draagkracht van de appartementseigenaren. Een dergelijke afspraak over de verdeling van kosten kan uiteraard ook buiten de vergadering van de VVE worden gemaakt. Het lijkt mij dat de meerkosten die een appartementseigenaar op zich neemt in afwijking van het reglement geen betrekking hebben op zijn eigen woning. Het reglement bepaalt immers de betrekking tussen de gemeenschappelijke kosten en de appartementsrechten. Deze meerkosten vormen een bijdrage van de ene appartementseigenaar aan de kosten van het appartementsrecht van een andere eigenaar, en zij behoeven de overige appartementseigenaren dan ook niet aan te gaan. Waarschijnlijk is deze appartementseigenaar bereid de meerkosten voor zijn rekening te nemen uit eigen belang, namelijk met de bedoeling om meer van zijn eigen appartement te kunnen genieten. Dat motief maakt de meerkosten in fiscaal opzicht nog niet tot kosten van het eigen appartementsrecht. Ook een bijdrage die een belastingplichtige, eigenaar en bewoner van een monument, betaalt aan de kosten van de nieuwe fundering van de eveneens monumentale woning van zijn buurman teneinde zijn eigen aanleunende woning in stand te houden, zijn fiscaal gesproken geen onderhoudskosten van de eigen woning, al zal deze belastingplichtige kunnen betogen geld te hebben besteed in zijn eigen belang." (einde citaat).

De Hoge Raad verwerpt dit betoog. Wat ons opvalt, is dat van het uitvoerige civielrechtelijke beschouwing van de A-G niets is terug te vinden in het arrest. Deze benadering wordt afgeserveerd in overweging 3.4.2, in het bijzonder de tweede volzin. De dragende overweging is 3.4.2. Deze wordt uitgewerkt in de overweging 3.5.2, waarin de voorwaarden staan waaraan moet zijn voldaan teneinde de gevraagde kostenaftrek te honoreren. Het oordeel dat het partijen in beginsel is toegestaan in een overeenkomst (de overeenkomst van 30 juni 2008) af te wijken van de akte en het reglement, kunnen wij begrijpen. De vraag is echter in hoeverre die contractuele vrijheid van partijen zich op het fiscale terrein uitstrekt.

Aan de hand van het navolgende voorbeeld schetsen wij waartoe de overwegingen van de Hoge Raad ons inziens zouden kunnen leiden. Daarbij gaan wij er van uit dat het enkele feit dat sprake is van een onroerende zaak die op de voet van art. 6 Monumentenwet 1988 is gekwalificeerd, niet doorslaggevend is voor het eindoordeel van de Hoge Raad.

Het appartementencomplex kent vier soorten eigenaren; (i) eigenaren voor wie het appartement onderdeel vormt van een ondernemingsvermogen (inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting, (ii) een appartement dat onder de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001 valt, (iii) een eigenaar voor wie het appartement en eigen woning in de zin van art. 3.111 Wet IB 2001 vormt en tot slot (iv) een eigenaar (verhuurder) voor wie het appartement onderdeel vormt van de rendementsgrondslag van box 3.

Indien ook in deze casus geldt dat de herstelkosten van de fundering, anders dan op basis van het de splitsingsakte en splitsingsreglement, bij andere afspraak kan worden gewijzigd, zal de aftrek van de onderhoudskosten kunnen worden toebedeeld aan de eerste twee categorieen eigenaren. De kosten die niet als zodanig kwalificeren, zouden dan aan de twee laatstvermelde categorieen kunnen worden toebedeeld. Deze hebben immers sowieso geen recht op aftrek anders dan forfaitair in box 3 (de vierde categorie appartementseigenaar). Daarbij is uiteraard sprake van een fiscaal geindiceerde afspraak, die wellicht niet op voorhand als onzakelijk kan worden beschouwd. Het fiscale voordeel zal in de verdeelsleutel van alle kosten op de betrokken eigenaren worden verdisconteerd. Van bevoordeling van een of meer partijen zal niet kunnen worden gesproken. En voor zover het fiscale argument als zodanig niet aanvaardbaar mag worden geacht, zal ongetwijfeld een zakelijk sausje door een fiscale meesterkok worden bedacht. Dit arrest zal in onze visie zeker niet zonder gevolgen blijven en leiden tot een juridisch steekspel tussen belanghebbenden en de inspecteur.

Dat het subsidiaire standpunt - te weten dat de drempel mede omvat het eigenwoningforfait van het appartementsrecht(en) van C en D - eveneens wordt verworpen, verbaast ons na kennisneming van het verwerpen van het primaire standpunt niet. Die opvatting vindt geen steun in het recht. Dit voert tot een heel kernachtige negatieve beantwoording van de subsidiaire stelling, waarin wij ons logischerwijs wel moeten vinden, nu dit rechtstreeks voortvloeit uit hetgeen de Hoge Raad in overweging 3.4.2, tweede volzin, heeft overwogen.