**FED 1992/457: Verbouwing heeft in casu geen nieuwe bronnen van inkomen doen ontstaan.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Instantie:**  | Hof Amsterdam | **Datum:**  | 15 april 1992 |
| **Magistraten:**  | Smit; Schaap; Groeneveld | **Zaaknr:**  | 90/3791 |
| **Conclusie:**  | - | **LJN:**  | AW5139 |
| **Noot:**  | - | **Roepnaam:**  | - |
| **Brondocumenten:**  | ECLI:NL:GHAMS:1992:AW5139, Uitspraak, Hof Amsterdam, 15‑04‑1992 |

Wetingang: Art. 35Art. 35 en 42a42a Wet IB 1964

Brondocument: Hof Amsterdam, 15-04-1992, nr 90/3791Hof Amsterdam, 15-04-1992, nr 90/3791

|  |  |
| --- | --- |
| **Snel naar:** | EssentieEssentieUitspraakUitspraak |

Essentie

Naar bovenNaar boven

Verbouwing heeft in casu geen nieuwe bronnen van inkomen doen ontstaan.

Bewerkte uitspraak

Naar bovenNaar boven

Uitspraak

Naar bovenNaar boven

Het geschil betrof de aanslag inkomstenbelasting 1987.

Vaststaat:

2.1. Op 9 juni 1986 kocht belanghebbende het onroerende goed a-straat 1, b-straat 1 te P (hierna: het onroerende goed) voor een bedrag van f 80 000. Tevens betaalde hij f 10 000 voor roerende goederen. De totale oppervlakte van het onroerende goed bedroeg 92 ca. Het is ingeschreven in het Rijksmonumentenregister als bedoeld in art. 10 van de Monumentenwet.

2.2. In de toestand zoals belanghebbende het onroerende goed kocht, bestond het uit twee panden, een aan de b-straat 1 en een aan de a-straat 1. Het pand aan de b-straat 1 (het voorhuis) bevatte souterrain, begane grond (of beletage) met opkamer, eerste verdieping, tweede verdieping en kapverdieping (of derde verdieping) met zolderruimte. Het andere pand (het achterhuis) bevatte begane grond, eerste en tweede verdieping. In de ruimte tussen beide panden bevond zich een tussenhuis, bestaande uit souterrain, begane grond, eerste en tweede verdieping. Het achterhuis was tegen het tussenhuis aangebouwd. Slechts via de begane grond van het tussenhuis kon men van het voorhuis in het achterhuis komen.

2.3.1. Het onroerende goed was verdeeld in vier wooneenheden, te weten

1. voorhuis souterrain (op het volgende schema apart aangegeven, doch blijkens de - door belanghebbende niet weersproken - vermelding in de brief van 3 mei 1989 van de inspecteur behorend tot woning 1, voorhuis begane grond en opkamer, souterrain en begane grond van het tussenhuis, alsmede begane grond van het achterhuis;

2. eerste en tweede verdieping van het achterhuis;

3. eerste verdieping van het voorhuis en eerste verdieping van het tussenhuis;

4. tweede verdieping en kapverdieping van het voorhuis en tweede verdieping van het tussenhuis.

Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat sprake is van verschil in niveau tussen de etages in voor-, tussen- en achterhuis.

Het hieronder in fotocopie opgenomen schema geeft een dwarsdoorsnede van de oude situatie weer:

Op deze tekening is de tweede verdieping van het tussenhuis, zoals hiervoor bij woning 4 vermeld, niet getekend.

2.3.2. Belanghebbende ging na aankoop de onder 2.3.1 vermelde woning 3 bewonen. Blijkens zijn bezwaarschrift van 8 januari 1990 tegen de aanslag inkomstenbelasting 1987 werden de drie resterende woningen door hem verhuurd. De huuropbrengst beliep in 1987 f 7214 per jaar.

2.3.3. Blijkens de bouwtekeningen en de daarbij behorende dwarsdoorsneden van de toestand voor de verbouwing waren de vier woningen ingedeeld als volgt:

Woning 1 bestond uit de berging in het souterrain voorhuis, een keuken en badkamer in het souterrain van het tussenhuis, een kamer op de begane grond van het achterhuis en twee kamers (waarvan een opkamer) en een hal op de begane grond van het voorhuis en een kamer en een hal op de begane grond van het tussenhuis.

Woning 2 bestond uit twee kamers, een (met keukenblok) op de eerste en de ander op de tweede verdieping van het achterhuis.

Woning 3 bestond uit een kamer en een hal op de eerste verdieping van het voorhuis en keuken, toilet en kamer op de eerste verdieping van het tussenhuis.

Woning 4 bestond uit een kamer op de tweede verdieping en een kamer, toilet en berging op de derde verdieping, beide van het voorhuis. Keuken en wasruimte bevonden zich op de tweede verdieping van het tussenhuis.

2.3.4. Op verzoek van 13 juni 1986 van belanghebbende hebben B en W van P bij beschikking verzonden op 25 juli 1986 belanghebbende toestemming gegeven de woning b-straat 1h en I samen te voegen met de woning op de eerste etage van a-straat 1 (woning 3). Daarbij werd onder meer overwogen dat de kwaliteit van de woningen a-straat 1 I en b-straat 1h en I slecht is en dat bij de voorgenomen renovatie de woning b-straat 1h en I, gezien de geringe woningoppervlakte (15 m2), niet kan worden gehandhaafd.

2.4. Met dagtekening 1 maart 1989 heeft belanghebbende bij het Bureau Belastingdienst Monumentenpanden te Zeist (hierna: BBM) een verzoek om vaststelling van de fiscale gevolgen bij voorgenomen onderhoud of restauratie van een monumentenpand ingediend. In dit verzoek was onder meer vermeld dat de restauratie in de tweede helft 1989 tot in de eerste helft 1990 zou worden uitgevoerd. De totale kosten werden volgens de bij het verzoek gevoegde begroting begroot op f 758 244 te verdelen in f 584 000 aftrekbare onderhoudskosten en f 174 000 overige kosten. Vermeld werd tevens dat subsidie stadsvernieuwing P en monumentensubsidie waren aangevraagd, maar dat nog geen schriftelijke beslissingen daaromtrent waren genomen. Belanghebbende beschikt(e) niet over een bestek.

2.5. Bij het onder 2.4 vermelde verzoek was eveneens gevoegd een rapport van het Architektenburo B waarin het volgende is vermeld:

Werkzaamheden a-straat 1 te P

Het pand wordt geheel gerenoveerd, waarbij een aantal uitgangspunten richtinggevend zijn geweest bij de aanpak.

1. De trap is in de jaren twintig verplaatst van het midden in het pand, naar de voorzijde. Na plus/minus 70 jaar blijkt dit met name door de zware belasting van de halfsteens trappenhuis muren een aantal bezwaren op te leveren:

a. de puibalk buigt door ter plaatse aansluiting trappenhuis.

b. de balklaag is te zwaar belast.

In overleg met Monumentenzorg en BWT is besloten de oude situatie om constructieve redenen weer te herstellen, dat wil zeggen de trap gaat terug naar de oude raveling. Tevens zullen dan om de trap nieuwe lichte woningscheidende wanden worden aangebracht, zodat belastingspatroon niet meer verstoord wordt.

2. De stabiliteit van het pand met het hoge onderhuis en de al verstoorde houten onderpui wordt niet meer voldoende geacht. Ter versteviging wordt een stalen portaal aangebracht op de onderste twee lagen met een vloerversteviging naar de voorgevel. Tevens wordt de houten onderpui gestabiliseerd door het aanbrengen van een betonbalk op kelderniveau. Deze oplossing is ook gekozen voor de stabilisatie van de achtergevel van het voorhuis.

3. Het tussenhuis is een zeer hoge, smalle schijf tussen voor- en achterhuis, die door zijn halfsteens muurwerk instabiel is en niet voldoet aan construktie-eisen. In overleg met BWT is besloten dit tussenhuis af te toppen tot een aanvaardbare oplossing is verkregen.

4. De buitengevels verkeren allen in zeer matige toestand. Vooral de binnenplaatsgevels en het achterhuis zijn erg slecht onderhouden. Besloten is om het pleisterwerk geheel te vernieuwen en voorts alle noodzakelijke en zonodig vernieuwingswerk te verrichten aan de kozijnen/ramen/deuren. Voorts alle noodzakelijke schilderwerken verrichten.

5. De daken zijn allen in zeer matige toestand. Deze worden in totaliteit aangepakt, beschot vernieuwd, pannen vernieuwd en construktie hersteld. De goten dienen vernieuwd te worden. Ook de schoorstenen worden vernieuwd. Tegelijkertijd wordt isolatie aangebracht in deze vakken.

6. Voorts vindt binnen al het noodzakelijke herstel plaats aan vloeren, balklagen en worden de gescheurde plafonds vervangen door brandwerende plafonds. Bij dit herstel aan vloeren behoort ook het herstel van de marmer en plavuizen gangen/plaatsen op de onderste laag.

Tevens worden de installaties grotendeels vervangen en aangepast aan de nieuwe plattegronden van de bovenwoningen.

7. Ten aanzien van de indelingen is het volgende vastgesteld:

- De begane grond woning blijft zoveel mogelijk als bestaand, hieraan wordt slechts het noodzakelijke onderhoud gepleegd, alsmede de door BWT geeiste voorzieningen inzake stabiliteit en wijziging van het trappenhuis en een van de keuken gescheiden toilet/badkamer.

- De woning op de eerste verdieping van het voorhuis wordt gekoppeld met de volgens de normen te kleine 'bovenwoning' van het achterhuis. In principe treedt hier in het voorhuis, behalve de wijziging ten behoeve van het trappenhuis, geen wijziging op.

- De woning op de tweede kopverdieping wordt aangepast ten behoeve van het verplaatsen van het trappenhuis en de aftopping van het tussenhuis. Bovendien wordt de badkamer hier op eis van BWT toegevoegd aan de verkeersruimte rond het trappenhuis.

In de begroting zijn de hierboven beschreven handelingen meer gespecificeerd terug te vinden met tevens enige toelichtingen, alsmede de notatie van de door Monumentenzorg subsidiabele restauratiekosten. Daarnaast is de begroting nog voorzien van kruisjes op de ons inziens ten behoeve van onderhoud en instandhouding uit te voeren posten.

De ten behoeve van daadwerkelijke verbetering/wijziging uit te voeren kosten, zijn gezien de voorgaande punten, laag te noemen.

Zij bedragen conform de grove benadering, zoals op de begroting aangegeven plus minus f 174 000 van het totale bedrag van f 758 000 (gecorrigeerd met BTW), dat wil zeggen dat voor onderhoud/instandhouding f 584 000 te besteden is.

2.6. Blijkens de bouwtekeningen die bij het onder 2.4 vermelde verzoek waren gevoegd, zal het onroerend goed na de werkzaamheden in drie woningen zijn verdeeld, te weten:

1. voorhuis begane grond en opkamer, tussenhuis souterrain en begane grond en achterhuis begane grond (voorheen eveneens woning 1);

2. voorhuis eerste verdieping, tussenhuis eerste verdieping en achterhuis eerste en tweede verdieping (voorheen woningen 2 en 3);

3. voorhuis tweede en derde verdieping (voorheen woning 4).

Het souterrain van het voorhuis zal dienen als fietsenberging voor de drie woningen en zal voorts bergingen bevatten voor de woningen 1 en 2.

Het trappenhuis wordt om bouwkundige redenen van de voorzijde naar ongeveer het midden van het voorhuis verplaatst. De tweede verdieping van het tussenhuis wordt geheel verwijderd, terwijl van de eerste verdieping een gedeelte als doorgang van voor- naar achterhuis wordt gehandhaafd, en van het resterende gedeelte een terras voor woning 2 wordt gemaakt. Het dak van voormelde doorgang gaat dienst doen als terras voor woning 3.

Het hierna opgenomen schema geeft een dwarsdoorsnede van voormelde toestand na de werkzaamheden weer:

2.7. Na de verbouwing zullen de woningen als volgt zijn ingedeeld:

- woning 1: souterrain tussenhuis keuken en hal, begane grond voorhuis hal, kamer en opkamer, begane grond tussenhuis kamer, hal en toilet, begane grond achterhuis kamer en badkamer;

- woning 2: voorhuis eerste etage twee kamers, hal, toilet, tussenhuis eerste etage hal, achterhuis eerste etage keuken en badkamer, achterhuis tweede etage kamer;

- woning 3: voorhuis tweede etage keuken, kamer, hal en toilet, voorhuis derde etage twee kamers, badkamer en overloop, voorts zolderruimte met berging en vides.

De keuken van woning 1 wordt vergroot en vernieuwd, terwijl er een nieuwe badkamer wordt aangelegd.

In de woningen 2 en 3 worden een nieuwe badkamer en keuken aangelegd. Deze twee woningen worden elk voorzien van een dakterras. Woning 2 wordt voorzien van centrale verwarming. In het gehele pand worden de gas-, water- en electraleidingen vernieuwd.

2.8. Op 1 mei 1989 heeft de inspecteur der directe belastingen te Amsterdam het onroerende goed bezocht. In zijn rapportering dienaangaande aan het BBM vermeldde hij onder meer dat op de tekening van de bestaande toestand het tussenlid een verdieping te laag was getekend. Op de tweede verdieping van het tussenhuis had C, de huurster van woning 4 (oud, 3 nieuw), namelijk haar keuken en wasruimte.

2.9. Op 22 mei 1989 bracht de inspecteur der registratie en successie te Haarlem desgevraagd aan het BBM advies uit omtrent de waarde en de aftrekbaarheid van onderhouds- of restauratiekosten met betrekking tot belanghebbendes onroerende goed. Eerstvermelde inspecteur schatte de opstalwaarde op f 70 000 en de grondwaarde op f 80 000, beide per 22 mei 1989. Hij stelde dat het pand in een zeer slechte staat van onderhoud verkeerde, dat gevels doorbogen, dat de stabiliteit ernstig verstoord was en dat een deel van het tussenhuis, schoorstenen en daken gesloopt diende te worden; dat er bij de aanvang van de restauratie geen bron van inkomen meer aanwezig was; dat zonder ingrijpende restauratie rendabele exploitatie niet mogelijk was; dat er een nieuwe bron van inkomen ontstond door radicale vernieuwing waarbij twee woonpanden tot een woonpand werden samengevoegd; dat er een wanverhouding ontstond tussen de op f 70 000 geschatte opstalwaarde en het totaal ad f 758 244 van de restauratiekosten, en dat nieuwbouw van een soortgelijk object met dezelfde inhoud bij een prijs van f 500 per m3 op een bouwprijs van ca. f 600 000 zou neerkomen. Hij conludeerde dat het totaal van de restauratiekosten als verbeteringskosten aangemerkt diende te worden. In tweede instantie splitste deze inspecteur de kosten in f 533 244 voor onderhoud en f 225 000 voor verbetering.

2.10. Met dagtekening 1 juli 1989 sloot belanghebbende met D, wonende a-straat 1 beneden te P (woning 1 oud en nieuw), en C, wonende a-straat 1 II te P (woning 4 oud, 3 nieuw), huurovereenkomsten waarin werd overeengekomen dat de respectievelijke woningen gerenoveerd zouden worden conform nader aangeduide tekeningen waarbij alleen de aanleg van een centrale verwarming niet zou plaatsvinden. Vermeld was verder dat de toenmalige huur f 329, respectievelijk f 147 per maand bedroeg en dat de nieuwe huurprijs exclusief waterkosten f 500 respectievelijk f 421 per maand zou bedragen.

2.11. Bij brief van 19 oktober 1989 deelde de inspecteur van het BBM belanghebbende mede dat van de totale begrote kosten ad f 758 244 een bedrag ad nihil als aftrekbare onderhoudskosten kon worden aangemerkt. Voormelde inspecteur deelde belanghebbende mede dat sprake was van radicale vernieuwing en het daardoor ontstaan van een (of meer) nieuwe bron(nen) van inkomen.

2.12. Voor het onderhavige jaar deed belanghebbende aangifte van een belastbaar inkomen van f 40 015.

Voor zover voor dit geding van belang maakte van dit belastbare inkomen onderdeel uit een bedrag ad f 20 147 ter zake van - door belanghebbende als zodanig aangemerkt - onderhoud en andere kosten ten behoeve van het onroerende goed a-straat 1 en b-straat 1h.

Voormeld bedrag was gespecificeerd als volgt:

kosten architect in verband met

noodzakelijke reparaties f 18 427

kosten bouwvergunning f 1 720

f 20 147.

Bij het vaststellen van de aanslag aanvaardde de inspecteur de aftrekpost ad f 20 147 niet en stelde hij het belastbare inkomen vast op f 60 162.

2.13. Op 7 juni 1991, de datum van de descente, waren de werkzaamheden nog niet gereed gekomen.

Het geschil betreft de vraag of de uitgaven verband houdende met de in volgende jaren aan het onroerende goed te verrichten werkzaamheden tot de aftrekbare kosten zijn te rekenen. Bij bevestigende beantwoording van deze vraag is 70 procent van de onder 2.12 vermelde kosten aftrekbaar.

Her Hof (Amsterdam) overweegt omtrent het geschil:

5.1. Van kosten van onderhoud is sprake indien de aan een onroerend goed verrichte werkzaamheden ertoe hebben gestrekt dat onroerende goed zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen.

5.2. Voor de beantwoording van de vraag of het onroerende goed door de verrichte werkzaamheden naar aard, inrichting en omvang zodanig is gewijzigd dat sprake is van een radicale vernieuwing en dus van het ontstaan van een nieuwe bron van inkomen, moet het volgende worden vooropgesteld.

De benedenwoning (woning 1) en de bovenwoning (woning 4) waren naar karakter en indeling bestemd om als volwaardige zelfstandige woningen te worden gebruikt. Deze woningen waren ook afzonderlijk verhuurd en zijn dat ook - met dezelfde huurders - gebleven na de uitvoering van de werkzaamheden.

De benedenwoning en de bovenwoning zijn derhalve aan te merken als zelfstandige bronnen van inkomen.

5.3. De inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat van deze verhuurde woningen die voor de aanvang van de werkzaamheden positieve inkomsten opleverden, in redelijkheid in de toekomst geen positieve opbrengsten te verwachten waren.

5.4. Het hof zal thans eerst onderzoeken of door de werkzaamheden aan de benedenwoning en de bovenwoning nieuwe bronnen van inkomen zijn ontstaan.

5.5. De door belanghebbende aangebrachte wijzigingen in de indeling van de beneden- en de bovenwoning zijn, naar belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt, een rechtstreeks gevolg van:

a. bouwkundige voorzieningen, die noodzakelijk waren om het pand zo goed mogelijk in bruikbare staat te herstellen, en

b. door overheidsinstanties gestelde eisen.

Ad a: Dit betreft met name de verplaatsing om bouwkundige redenen van het trappenhuis en de sloop van de bovenste verdieping van het tussenhuis, dat tot de bovenwoning behoorde.

Ad b: Dit betreft met name de voorschriften van BWT inzake keukens en sanitair, waardoor aanpassingen aan de beneden- en bovenwoning onvermijdelijk waren. Voorts had belanghebbende rekening te houden met de geldende bouwvoorschriften.

5.6. Naar het hof bij de descente heeft geconstateerd, zijn in de verhuurde beneden- en bovenwoning geen ingrijpende wijzigingen aangebracht en is de renovatie daarvan nagenoeg beperkt gebleven tot werkzaamheden die rechtstreeks uit de onder 5.5 vermelde noodzakelijke voorzieningen en voorschriften voortvloeiden, waarbij het oorspronkelijke, enigszins ouderwets aandoende, karakter van die woningen is gehandhaafd. De functie van verhuurde woning is ook dezelfde gebleven.

5.7. Bij beschouwing van het totaal van de werkzaamheden aan de benedenwoning en de bovenwoning komt het hof tot het oordeel dat dit niet heeft geleid tot een zo radicale vernieuwing dat nieuwe bronnen van inkomen zijn ontstaan, doch dat dit - voor zoveel geen verbetering inhoudend - ertoe heeft gestrekt de benedenwoning en de bovenwoning in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen.

5.8. Vervolgens zal het hof onderzoeken of ten aanzien van de thans bij belanghebbende zelf in gebruik zijnde woning sprake is van het ontstaan van een nieuwe bron van inkomen.

5.9. De huidige woning van belanghebbende is ontstaan uit de samenvoeging van de voorheen als zelfstandige woning in gebruik zijnde tussenverdieping van het voorhuis en eerste verdieping van het tussenhuis (woning 3) en de voorheen als zelfstandige wooneenheid in gebruik zijnde eerste en tweede verdieping van het achterhuis aan de b-straat (woning 2). Daarbij zijn een slaapkamer en een keuken in het tussenhuis verwijderd en vervangen door een verbindingshal tussen het voor- en achterhuis en door een open terras.

De slaapkamer en de keuken van woning 3 (oud) bevinden zich thans in de voormalige woning 2, die niet meer als zelfstandige wooneenheid in gebruik is.

Naast de werkzaamheden die noodzakelijk waren in verband met het herstel van bouwkundige gebreken en in verband met voorschriften van BWT, zijn zodanige werkzaamheden verricht, dat twee zelfstandig gebruikte wooneenheden met nogal gebrekkige voorzieningen op het gebied van met name keuken, sanitair en slaapgelegenheid, zijn veranderd in een modern woongerief biedende woning met terras.

5.10. Uit het onder 5.9 overwogene leidt het hof af dat de werkzaamheden aan de eigen woning van belanghebbende hebben geleid tot een wezenlijke verandering waardoor deze naar inrichting en omvang een zodanige wijziging heeft ondergaan en zo radicaal is vernieuwd dat geoordeeld moet worden dat, met gebruikmaking van bestaande elementen van de oorspronkelijke twee wooneenheden en onder handhaving van het karakter van monument, een nieuwe bron van inkomen is ontstaan.

5.11. Het vorenoverwogene voert tot de slotsom dat het gedeelte van de kosten dat aan de werkzaamheden aan de eigen woning van belanghebbende is toe te rekenen, in het geheel niet als aftrekbare kosten is aan te merken.

Het gedeelte van de kosten dat is toe te rekenen aan de werkzaamheden aan de benedenwoning en aan de bovenwoning, voor zover sprake is van onderhoud en niet van verbetering, is wel volledig aftrekbaar.

5.12. De in het onderhavige jaar gemaakte kosten betreffen de voorbereiding van de restauratie van de eigen woning en van de verhuurde woningen.

Tussen partijen is ter zitting komen vast te staan dat de aangegeven kosten dienen te worden gesplitst naar onderhoud en verbetering in de verhouding 70 : 30.

Vervolgens moet worden beoordeeld welk gedeelte van de aftrekbare onderhoudskosten aan de verhuurde woningen is toe te rekenen.

Gelet op de aard van die kosten en de omvang van de voorgenomen restauratie stelt het hof dit gedeelte bij gebreke van meer nauwkeurige gegevens in goede justitie vast op 60 procent van het als onderhoudskosten aan te merken bedrag.

5.13. Uit de in 1989 met de inspecteur gevoerde correspondentie inzake de fiscale gevolgen van de voorgenomen restauratie blijkt dat in het onderhavige jaar nog geen beslissing was genomen omtrent toekenning en hoogte van ter zake te verlenen subsidies. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 15 september 1982, BNB 1983/33BNB 1983/33, drukten de in het onderhavige jaar uitgegeven bedragen alsdan op belanghebbende en behoeft in dit jaar met de naderhand toegekende subsidies geen rekening te worden gehouden.

5.14. Het vorenoverwogene voert tot de slotsom dat het vastgestelde belastbare inkomen ad f -

dient te worden verminderd met:

60% van 70% van f 20 147 = f 8 461,74

en komt te bedragen f -;

Het hof vernietigt de bestreden uitspraak; vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f -; gelast de inspecteur het betaalde griffierecht ad f 75 aan belanghebbende te vergoeden.