[Toon vorig document](javascript:void(0))

**Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Aantekening 4.2.1 Radicale vernieuwing of verbetering bij: Wet inkomstenbelasting 2001, Artikel 6.31**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Vindplaats:** | Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 6.31 Wet IB 2001, aant. 4.2.1 | **Tijdvak van:** | 01-01-2001**tot:**- | | |
| **Auteur:** | - | **Bijgewerkt tot:** | 08-12-2013, Het commentaar is bijgewerkt t/m BNB 2013/257 en V-N 2013/60.70. |  |  |

Wetingang: Wet inkomstenbelasting 2001 artikel 6.31[Wet inkomstenbelasting 2001 artikel 6.31](javascript:void(0))

Aantekening 4.2.1. Radicale vernieuwing of verbetering

Beschouwing

Drukkende **onderhoudskosten**, lasten en afschrijvingen voor monumentenpanden zijn, aldus artikel 6.31, derde lid[artikel 6.31, derde lid](javascript:void(0)) van de Wet IB 2001, 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 en in redelijkheid zijn gemaakt. Vanaf 1 januari 2012 zijn lasten en afschrijvingen niet meer aftrekbaar.

Voor de aftrek van kosten is een eerste vereiste dat het **monument** een bron van inkomen vormt. In aant. 3[aant. 3](javascript:void(0)) wordt hier nader aandacht aan besteed. Aan dit vereiste is bij onroerende zaken, dus ook bij **monumenten**, in beginsel voldaan. Slechts in de bijzondere situatie van een radicale vernieuwing van het pand is kostenaftrek geblokkeerd.

Als sprake is van een bron van inkomen komt vervolgens de vraag naar de duiding van de kosten aan de orde. Voor aftrek moet sprake zijn drukkende **onderhoudskosten**. Bij kosten van verbetering of zelfs radicale vernieuwing bestaat geen recht op kostenaftrek. De reguliere en de achterstallige **kosten** **van** **onderhoud** zijn aftrekbaar, maar gemengde kosten (deels **onderhoud**, deels verbetering) zijn slechts gedeeltelijk aftrekbaar (zie aant. 4.2.2[aant. 4.2.2](javascript:void(0))).

Bij radicale vernieuwing is de cruciale vraag of sprake is van het ontstaan van een nieuw pand dat tevoren niet bestond. Er was zogezegd sprake van een bron, maar die is als gevolg van de restauratiewerkzaamheden teniet gegaan en daarvoor in de plaats is een nieuwe bron ontstaan. Aan kostenaftrek wordt dan niet toegekomen.

In de rechtspraak zien we dat de specifieke feiten van het geval vaak doorslaggevend zijn voor de kwalificatie van de kosten. Daarom dienen de feiten en omstandigheden van iedere zaak helder te zijn om een oordeel te kunnen vormen. Als regel geldt dat er gesplitst dient te worden in **onderhoudskosten** en kosten van verbetering indien er zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt. Indien de verbouwing daarentegen zo radicaal is dat er in wezen een nieuwbouw ontstaat, dan is splitsing van kosten niet meer mogelijk en is sprake van niet-aftrekbare stichtingskosten.

Uit de jurisprudentie lijkt naar voren te komen dat niet snel sprake is van radicale vernieuwing. Gekeken dient te worden naar de aard van de werkzaamheden, in bouwkundig opzicht bezien (zie o.a. HR 10 februari 1999, nr. 34 012, *LJN* AA2670, *BNB* 1999/154*[BNB](javascript:void(0))* [1999/154](javascript:void(0)) en HR 10 maart 1999, nr. 34 348, *LJN* AA2714, *BNB* 1999/213*[BNB](javascript:void(0))* [1999/213](javascript:void(0))). Sprake moet zijn van zo ingrijpende werkzaamheden dat die er niet meer toe hebben gestrekt het pand in bruikbare staat te herstellen maar het zodanig te verbeteren dat in feite een nieuw pand ontstaat (zie HR 2 december 1998, nr. 33 851, *LJN* AA2608, *BNB* 1999/24*[BNB](javascript:void(0))* [1999/24](javascript:void(0))). Men dient zich hierbij ook afvragen of het oude pand als zodanig zowel aan de buitenzijde als binnen herkenbaar bleef na de restauratie of dat er na de werkzaamheden een onroerende zaak was die tevoren niet bestond.

Niet van doorslaggevend belang is de hoogte van de restauratiekosten, al kan dat wel licht werpen op de aard van de kosten. Ook de verhouding tussen de kosten en de waarde van het pand voor restauratie is niet alleen maatgevend (zie HR 24 september 1997, nr. 32 756, *LJN* AA3264, *BNB* 1997/390*[BNB](javascript:void(0))* [1997/390](javascript:void(0))). Het feit dat er door de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan is in beginsel ook niet relevant. Een verandering van het aantal gebruiks- c.q. wooneenheden leidt niet per definitie tot een nieuwe bron van inkomen en hoeft dus geen invloed te hebben op de vraag of **onderhoudskosten** aftrekbaar zijn of niet.

Jurisprudentie

**Richtinggevende jurisprudentie. Hoge Raad. Wet IB 1964**[**Wet IB 1964**](javascript:void(0))**.**

X verhuurt in privé een pand. In 1993 en 1994 liet X verbouwingswerkzaamheden aan dit pand verrichten. In geschil is of X **onderhoudskosten** in aftrek kon brengen. Indien bij verbouwingswerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvinden, moeten de verbouwingskosten in de regel worden gesplitst in **onderhoudskosten** en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de in de verbouwing betrokken wooneenheid of wooneenheden zo radicaal is (zijn) vernieuwd dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing moet worden bezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (Hoge Raad, *BNB* 1994/4*[BNB](javascript:void(0))* [1994/4](javascript:void(0)); *BNB* 1994/168*[BNB](javascript:void(0))* [1994/168](javascript:void(0)); *BNB* 1994/239*[BNB](javascript:void(0))* [1994/239](javascript:void(0)); *BNB* 1997/390*[BNB](javascript:void(0))* [1997/390](javascript:void(0))). Het hof heeft geoordeeld dat de aan het pand aangebrachte wijzigingen van dien aard en van een zodanige omvang zijn dat de wijzigingen hebben geleid tot het ontstaan van een nieuwe bron. Uit dit oordeel wordt niet duidelijk of het hof de juiste maatstaf heeft aangelegd. In het bijzonder blijft onzeker of het hof heeft bedoeld dat aard en omvang van de werkzaamheden hebben geleid tot een in bouwkundig opzicht zo radicale vernieuwing dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, of dat het hof, hetgeen dan onjuist zou zijn, doorslaggevende betekenis heeft toegekend aan de omstandigheid dat door de verbouwing in het pand meer of anders samengestelde eenheden, door het hof bronnen genoemd, kunnen worden onderkend.

*HR 10 maart 1999, nr. 34 348, LJN AA2714, BNB 1999/213**[BNB 1999/213](javascript:void(0)) (V-N 1999/15.17**[V-N 1999/15.17](javascript:void(0))).*

In 1991 is begonnen met de renovatie van een aan de echtgenote van X toebehorende bovenwoning, waaraan gedurende veertig jaar geen **onderhoud** was gepleegd. In geschil is of de gemaakte kosten aftrekbare kosten zijn in de zin van artikel 35, eerste lid[artikel 35, eerste lid](javascript:void(0)) van de Wet IB 1964, hetgeen de inspecteur bestrijdt mede op grond dat de verbouwing van de bovenwoning ertoe strekte drie nieuwe zelfstandige wooneenheden te doen ontstaan. Voor de motivering van zijn oordeel dat de verbouwingswerkzaamheden niet ertoe hebben gestrekt om de bovenwoning in bruikbare staat te houden en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen, heeft het hof verwezen naar zijn, gemotiveerde, verwerping van X' standpunt dat de bovenwoning reeds ten tijde van de bewoning door de familie D bestond uit drie afzonderlijke wooneenheden. Dat gegeven is echter niet doorslaggevend voor de beantwoording van de vraag waarom het hier gaat, te weten of de verbouwingskosten geheel of ten dele aftrekbare kosten (**onderhoudskosten**) vormen. Indien bij verbouwingswerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvinden, moeten de verbouwingskosten in de regel worden gesplitst in **onderhoudskosten** en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing moet worden bezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (Hoge Raad, *BNB* 1994/4*[BNB](javascript:void(0))* [1994/4](javascript:void(0)), 1994/168, 1994/239 , 1997/390).

*HR 10 februari 1999, nr. 34 012, LJN AA2670, BNB 1999/154**[BNB 1999/154](javascript:void(0)) (V-N 1999/12.15**[V-N 1999/12.15](javascript:void(0)) ).*

A kocht in 1989 een stolpboerderij (monumentenpand) met weiland en bos. Van de koopsom had ƒ 115 000 betrekking op de boerderij. De boerderij is door A in de jaren 1989 tot en met 1993 gerestaureerd voor ƒ 1 138 865. Het hof staat geen kostenaftrek toe. Hoge Raad: De vraag of sprake is van **onderhoud** en de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing dat in wezen een nieuw object is ontstaan, kunnen niet los van elkaar worden beantwoord. Het hof heeft de bewijslast niet op onjuiste wijze verdeeld door A, tegenover de gemotiveerde betwisting door de inspecteur, te belasten met het bewijs dat de werkzaamheden ertoe hebben gestrekt het **monument**, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te houden en aldus achteruitgang en verder verval te voorkomen (HR 21 juni 1989, nr. 26 243, BNB 1990/59[BNB 1990/59](javascript:void(0))). Niet valt in te zien waarom bij de beoordeling van de aard van de werkzaamheden de duur ervan en de ermee gemoeide kosten geen rol zouden kunnen spelen. De door het hof aan zijn oordeel gegeven toevoegingen dat in fiscale zin een nieuwe bron van inkomen is ontstaan, moet aldus worden begrepen dat de werkzaamheden hebben geleid tot een zo radicale vernieuwing van de stolpboerderij dat in wezen een nieuw object is ontstaan. Hiervan uitgaande heeft het hof met juistheid geoordeeld dat de gedane uitgaven in haar geheel niet als aftrekbare **kosten** **van** **onderhoud** kunnen worden aangemerkt, ook niet voor zover betrekking hebbend op binnen het geheel van de werkzaamheden bijkomstig te onderkennen **onderhoud**.

*HR 27 januari 1999, nr. 33 892, LJN AA2653, BNB 1999/94**[BNB 1999/94](javascript:void(0)) (V-N 1999/10.9 en FED 1999, 111**[V-N 1999/10.9 en FED 1999, 111](javascript:void(0))).*

Belanghebbende bewoont een hem in eigendom toebehorend pand dat ingeschreven staat in het monumentenregister. Het pand werd door de vorige eigenaar deels als eigen woning gebruikt en deels — elk der drie verdiepingen afzonderlijk — verhuurd. Belanghebbende heeft diverse werkzaamheden — bouwkundige veranderingen en **onderhoud** — aan het pand laten verrichten. De inspecteur heeft geweigerd van de door belanghebbende in 1992 ter zake van deze werkzaamheden gemaakte kosten een bedrag van ƒ 90 677 als aftrekbare **kosten** **van** **onderhoud** in aanmerking te nemen. Het hof heeft belanghebbende in het gelijk gesteld op grond van zijn oordeel dat de aan het pand uitgevoerde werkzaamheden naar aard en bedoeling niet zodanig ingrijpend zijn geweest dat gesproken moet worden van een radicale vernieuwing, maar vooral ertoe hebben gestrekt om het pand, zoals het bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen.

Het middel, dat dit oordeel bestrijdt, berust op het betoog dat aan de voorheen bestaande vier bronnen van inkomen dusdanige werkzaamheden zijn verricht dat één bron is ontstaan, zodat de met die werkzaamheden samenhangende kosten gerekend behoren te worden tot de stichtingskosten van die ene bron en mitsdien niet voor aftrek in aanmerking komen. Het middel faalt. Voor de toepassing van het bepaalde in artikel 35[artikel 35](javascript:void(0)) van de Wet IB 1964 heeft het hof hier terecht beslissend geacht of de werkzaamheden die belanghebbende heeft doen verrichten al dan niet ertoe hebben gestrekt om het pand, zoals dat bij de aanvang van de verbouwing bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of al dan niet bronnen worden samengevoegd dan wel nieuwe bronnen worden gecreëerd.

*HR 24 september 1997, nr. 32 756, LJN AA3264, BNB 1997/390**[BNB 1997/390](javascript:void(0)) (V-N 1997, p. 3588 en Fed 1997, 765**[V-N 1997, p. 3588 en Fed 1997, 765](javascript:void(0))).*

**Casuïstische jurisprudentie. Hoge Raad. Wet IB 2001[Wet IB 2001](javascript:void(0))**

Belanghebbende (X) verbouwt zijn monumentenwoning/eigen woning in de periode 2000–2004 grondig. Hij brengt de verbouwingskosten gedeeltelijk in aftrek als **onderhoudskosten** van een monumentenwoning. Volgens de inspecteur heeft belanghebbende echter geen recht op aftrek omdat de verbouwing zo radicaal is geweest, dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Volgens Rechtbank Haarlem (13 maart 2008, nr. AWB 07/1787) is dat niet het geval. Belanghebbende heeft volgens de rechtbank dan ook recht op aftrek.

Hof Amsterdam (6 augustus 2009, nr. P08/00377, LJN BL1515, *V-N* 2010/11.14*[V-N](javascript:void(0))* [2010/11.14](javascript:void(0))) beslist dat de oude opstal vrijwel volledig is gesloopt, waarna in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Het hof overweegt hierbij onder andere dat de uitgevoerde werkzaamheden niet alleen beperkt zijn gebleven tot **onderhoud** en enige verbetering van de woning. Dit blijkt volgens het hof uit het feit dat de boerderij nagenoeg geheel tot op de oude fundering is afgebroken en in feite weer vanaf de grond moest worden opgebouwd. Het hof wijst er ook op dat dit tegen relatief en absoluut hoge kosten heeft plaatsgevonden. Het hof staat de aftrek niet toe en vernietigt de uitspraak van de rechtbank.

De Hoge Raad oordeelt dat de middelen of klachten niet tot cassatie kunnen leiden (artikel 81[artikel 81](javascript:void(0)) van de Wet RO).

*HR 16 april 2010, nr. 09/03721, LJN BM1278, V-N 2010/37.18**[V-N 2010/37.18](javascript:void(0)).*

**Casuïstische jurisprudentie. Hoge Raad. Wet IB 1964[Wet IB 1964](javascript:void(0)) en Besluit IB 1941.**

De inspecteur heeft belanghebbende een navorderingsaanslag inkomstenbelasting opgelegd in verband met ten onrechte in aftrek gebrachte **onderhoudskosten** ter zake van restauratiewerkzaamheden aan zijn verhuurde woning. Uit een rapport van de Belastingdienst Registratie en Successie dat in 1998 aan de inspecteur is uitgebracht bleek namelijk dat de werkzaamheden zo ingrijpend van aard waren geweest dat niet sprake was van **onderhoud** maar van nieuwbouw. Volgens het hof is sprake van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt. Omdat de aangifte van belanghebbende in 1995 een betrouwbare en verzorgde indruk maakte had de inspecteur op dat moment geen nader onderzoek behoeven in te stellen, zo oordeelde Hof Amsterdam, 14 september 2001/nr. 00/2360, V-N 2001/55.3[V-N 2001/55.3](javascript:void(0)). Volgens de Hoge Raad kunnen de middelen niet tot cassatie leiden (artikel 81[artikel 81](javascript:void(0)) van de RO).

*HR 2 mei 2003, nr. 37 771, LJN AF8201, V-N 2003/23.1.2**[V-N 2003/23.1.2](javascript:void(0)).*

Belanghebbende bewoont een hem in eigendom toebehorend pand dat ingeschreven staat in het monumentenregister. Het pand werd door de vorige eigenaar deels als eigen woning gebruikt en deels — elk der drie verdiepingen afzonderlijk — verhuurd. Belanghebbende heeft diverse werkzaamheden — bouwkundige veranderingen en **onderhoud** — aan het pand laten verrichten. De inspecteur heeft geweigerd van de door belanghebbende in 1992 ter zake van deze werkzaamheden gemaakte kosten een bedrag van ƒ 90 677 als aftrekbare **kosten** **van** **onderhoud** in aanmerking te nemen. Het hof heeft belanghebbende in het gelijk gesteld op grond van zijn oordeel dat de aan het pand uitgevoerde werkzaamheden naar aard en bedoeling niet zodanig ingrijpend zijn geweest dat gesproken moet worden van een radicale vernieuwing, maar vooral ertoe hebben gestrekt om het pand, zoals het bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen.

Het middel, dat dit oordeel bestrijdt, berust op het betoog dat aan de voorheen bestaande vier bronnen van inkomen dusdanige werkzaamheden zijn verricht dat één bron is ontstaan, zodat de met die werkzaamheden samenhangende kosten gerekend behoren te worden tot de stichtingskosten van die ene bron en mitsdien niet voor aftrek in aanmerking komen. Het middel faalt. Voor de toepassing van het bepaalde in artikel 35[artikel 35](javascript:void(0)) van de Wet IB 1964 heeft het hof hier terecht beslissend geacht of de werkzaamheden die belanghebbende heeft doen verrichten al dan niet ertoe hebben gestrekt om het pand, zoals dat bij de aanvang van de verbouwing bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of al dan niet bronnen worden samengevoegd dan wel nieuwe bronnen worden gecreëerd.

*HR 24 september 1997, nr. 32 756, LJN AA3264, BNB 1997/390**[BNB 1997/390](javascript:void(0)) (V-N 1997, p. 3588 en Fed 1997, 765**[V-N 1997, p. 3588 en Fed 1997, 765](javascript:void(0))).*

B was eigenaar/bewoner van een flatwoning welke is ingeschreven als **monument**. Er waren plannen om het flatgebouw te restaureren. In 1989 kocht de partner van B de (veel kleinere) flatwoning welke naast de woning van B is gelegen. De juridische levering vond begin 1990 plaats. Kort daarna is tussen beide woningen een doorgang gemaakt; tevens is de keuken in de woning van de partner vervangen door een bibliotheek. In april 1990 is begonnen met de werkzaamheden aan het flatgebouw, te weten de vervanging van blokverwarming door individuele verwarmingssystemen, de restauratie van gevel en dak (onder meer nieuwe kozijnen en deuren) en de vervanging van waterleiding en rioleringen. In juni 1991 is gestart met verbouwingswerkzaamheden aan de woning van B en de woning van zijn partner teneinde de twee woningen duurzaam samen te voegen tot één complete wooneenheid.

Hof (Hof 's-Gravenhage 28 oktober 1997, nr. 95/1218, *V-N* 1998/5.15*[V-N](javascript:void(0))* [1998/5.15](javascript:void(0)), p. 518): Het aanvangstijdstip van de werkzaamheden is het begin van het jaar 1990, toen de partner van B het aangrenzende appartement verkreeg. Er bestaat zo'n nauwe samenhang tussen de in 1990 en de in 1991 verrichte werkzaamheden dat deze als één geheel moeten worden beschouwd. De door de verbouwingswerkzaamheden aangebrachte wijzigingen aan het appartement van B en dat van zijn partner zijn naar hun aard zo ingrijpend geweest dat moet worden gesproken van een radicale vernieuwing van die flatwoning. De verbouwingswerkzaamheden hebben niet ertoe gestrekt om de appartementen in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. De kosten van de verbouwing zijn niet aftrekbaar en dat geldt ook voor de bijdrage aan de vereniging van eigenaren voor zover deze betrekking heeft op groot **onderhoud** (de posten waterleiding, centrale verwarming, gasnet).

Hoge Raad: De — feitelijke — oordelen van het hof kunnen de beslissing dat de kosten van de verbouwingswerkzaamheden niet, ook niet voor een deel, aftrekbaar zijn zelfstandig dragen. Derhalve falen bij gebrek aan belang de klachten van B over de oordelen van het hof dat door de werkzaamheden een nieuwe bron is ontstaan en dat daaraan niet afdoet dat civielrechtelijk ieder der partners een appartementsrecht bezit.

*HR 2 december 1998, nr. 33 851, LJN AA2608, BNB 1999/24**[BNB 1999/24](javascript:void(0)) (V-N 1998/58.19**[V-N 1998/58.19](javascript:void(0))).*

De werkzaamheden hebben bestaan in een verbouwing van de panden die gepaard is gegaan met de toevoeging van een geheel nieuwe verdieping/woonruimte en het maken van een zolderverdieping tot een woonruimte. Belanghebbende heeft voor het hof erkend dat de kosten verbonden aan deze met de verbouwing gepaard gaande werkzaamheden bij de aangifte ten onrechte als **onderhoudskosten** zijn aangemerkt.

*HR 6 mei 1998, nr. 33 545, LJN AA2512, BNB 1998/222**[BNB 1998/222](javascript:void(0)) (V-N 1998/25.3 en FED 1998, 540**[V-N 1998/25.3 en FED 1998, 540](javascript:void(0))).*

X heeft in 1991 voor de eerste maal markiezen aangebracht aan zijn in Duitsland gelegen verhuurde woning. Het hof heeft geoordeeld dat de daaraan verbonden kosten (omgerekend ƒ 7410) een het wooncomfort verhogende aanschaf betroffen. Uitgaande van dit oordeel, waarin ligt besloten dat de kosten van het aanbrengen van de markiezen niet vormden uitgaven voor werkzaamheden die dienden om de woning zoals die bij de stichting of na latere verandering bestond, in bruikbare staat te houden en aldus achteruitgang en verval te voorkomen, heeft het hof geoordeeld dat die kosten niet kunnen worden aangemerkt als aftrekbare kosten. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige als van feitelijke aard in cassatie niet op zijn juistheid worden onderzocht. Ingeval de markiezen (mede verhuurde) roerende zaken zouden zijn, kan met de aanschafkosten echter wel rekening worden gehouden door daarop af te schrijven. Volgt op dat punt verwijzing.

*HR 7 mei 1997, nr. 32 237, LJN AA2069, BNB 1997/268**[BNB 1997/268](javascript:void(0)) (m.nt. Van Vijfeijken; V-N 1997, p. 2109 en FED 1997, 519**[V-N 1997, p. 2109 en FED 1997, 519](javascript:void(0))).*

Het door belanghebbende aangekochte (**monumenten**)pand vormde één bron van inkomen.

Door de aan het pand uitgevoerde werkzaamheden zijn vijf afzonderlijke woonruimten ontstaan, die elk als een afzonderlijke bron van inkomen moeten worden aangemerkt. De omstandigheid dat deze afzonderlijke woonruimten gezamenlijk zijn aangesloten op één centrale verwarmingsinstallatie en op één installatie voor gas, water en elektriciteit is onvoldoende om te oordelen dat de bedoelde woonruimten tezamen één bron van inkomen vormen. De werkzaamheden hebben naar het oordeel van het hof voornamelijk ten doel gehad de in het pand aanwezige ruimten in een vijftal afzonderlijke afsluitbare eenheden onder te brengen, welke elk over de nodige voorzieningen beschikken om afzonderlijk als woning te kunnen worden gebruikt en verhuurd. Aannemelijk is dat het overgrote gedeelte van de werkzaamheden heeft plaats gevonden op de eerste, de tweede en de dakverdieping, doch dit neemt niet weg dat het totaal van de werkzaamheden is uitgevoerd aan het aan de vooravond van de werkzaamheden als één bron van inkomen aan te merken pand. De werkzaamheden zijn — naar het hof uit de overgelegde stukken, waaronder de tekeningen van de oude en de nieuwe situatie, en de gegeven toelichting ter zitting, afleidt — naar haar aard en bedoeling zodanig ingrijpend geweest dat gesproken moet worden van een radicale vernieuwing.

Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat de met de werkzaamheden gemoeide kosten — ook niet voor een deel **onderhoudskosten** zijn in die zin dat zij ertoe hebben gestrekt om het pand, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Het feit dat de werkzaamheden gedeeltelijk zijn uitgevoerd op grond van overheidsvoorschriften dan wel hebben geleid tot het ongedaan maken van eerdere veranderingen aan het pand, doet daaraan niet af. De Hoge Raad bevestigt het oordeel van het hof.

*HR 17 januari 1996, nr. 30 814, LJN AA1921, BNB 1996/134**[BNB 1996/134](javascript:void(0)) (V-N 1996, p. 545 en FED 1996, 115**[V-N 1996, p. 545 en FED 1996, 115](javascript:void(0))).*

Op 1 december 1987 heeft belanghebbende een pand in eigendom gekregen bestaande uit een bedrijfsgedeelte, een woongedeelte op de eerste en een op de tweede verdieping en een zolder. Het bedrijfsgedeelte heeft geen verbinding 'binnendoor' met de woongedeelten. Wel hebben de woongedeelten een gezamenlijke trap. Op de eerste verdieping woonde een echtpaar, op de tweede hun alleenstaande zoon. In 1988 en 1989 heeft belanghebbende voor ƒ 420 000 renovatiewerkzaamheden aan de beide woongedeelten laten verrichten.

Voor de aanvang van de werkzaamheden was er sprake van een gebouw, bestaande uit een winkel en een afzonderlijke bovenwoning. 's Hofs oordeel dat het bedrijfsgedeelte een afzonderlijke bron van inkomen vormde, geeft, gelet op zowel het verschil in gebruik van de beide gedeelten als de afwezigheid van een verbinding 'binnendoor', niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige van feitelijke aard. 's Hofs oordeel dat de bovenwoning twee bronnen van inkomen vormde, is onjuist. De wijze waarop de bovenwoning door de vorige eigenaar/bewoner werd gebruikt ontnam aan de bovenwoning niet het karakter van één zelfstandige woning. Het middel is in zoverre gegrond, maar kan niettemin niet tot cassatie leiden. Het hof heeft geoordeeld dat de door de verbouwingswerkzaamheden aan de verdiepingen van de bovenwoning aangebrachte wijzigingen zo ingrijpend zijn geweest, dat moet worden gesproken van een radicale vernieuwing. Dit oordeel is van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk. Bij haar oordelen is het hof terecht ervan uitgegaan dat daarbij niet van belang is dat bij het uitvoeren van de werkzaamheden rekening is gehouden met de eisen van de dienst bouw- en woningtoezicht. Het komt immers aan op de aard van de werkzaamheden, waarbij niet van belang is om welke reden daartoe wordt overgegaan.

*HR 23 maart 1994, nr. 29 634, LJN ZC5635, BNB 1994/156**[BNB 1994/156](javascript:void(0)) (V-N 1994, p. 1287 en FED 1994, 493**[V-N 1994, p. 1287 en FED 1994, 493](javascript:void(0))).*

B koopt een boerderijtje met grond (waarde opstallen ƒ 125 000) en krijgt vergunning voor het verbouwen tot een burgerwoning (kosten exclusief eigen werk ƒ 332 000).

Hof (Hof Arnhem 27 april 1989, nr. 1846/1985, *FED* 1989/461*[FED](javascript:void(0))* [1989/461](javascript:void(0))): De werkzaamheden hebben niet ertoe gestrekt om de woning zoals die bij de aanvang van de werkzaamheden bestond in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen, doch waren erop gericht het boerderijtje te verbouwen tot een geriefelijk landhuis. Hierbij wordt gelet op het uiterlijk (nieuwe raampartijen enz.), het interieur (nieuwe indeling) en de nieuwe technische voorzieningen (spouwmuren, verwarming, dubbele beglazing, isolatie). Ten aanzien van een door B met de inspecteur gesloten overeenkomst, waarbij partijen uiteindelijk ƒ 172 000 hebben aangemerkt als kosten van verbetering en ƒ 160 000 als **kosten** **van** **onderhoud**, neemt het hof aan dat zij slechts van toepassing is indien de verbouwingskosten gedeeltelijk als aftrekbare kosten kunnen worden aangemerkt, hetgeen dus niet het geval is.

HR: Aan het genoemde feitelijke oordeel over de werkzaamheden heeft het hof terecht de gevolgtrekking verbonden dat de verbouwingskosten niet tot enige aftrek kunnen leiden. Het oordeel over de overeenkomst met de inspecteur is zonder nadere motivering echter niet begrijpelijk. Volgt verwijzing.

*HR 25 april 1990, nr. 26 706, V-N 1990, p. 1692**[V-N 1990, p. 1692](javascript:void(0)).*

A heeft een oude arbeiderswoning met schuur uit de tweede helft van de vorige eeuw, met een waarde in bewoonde staat van ƒ 39 000, voor ƒ 213 000 ingrijpend laten verbouwen. Daarbij is de indeling van het pand veranderd (onder andere zijn enkele binnenmuren gesloopt dan wel verplaatst), terwijl het voor bewoning geschikte gedeelte van het pand met 50% is vergroot (door bijbouw en doordat de schuur bij het woongedeelte werd getrokken). Het hof oordeelt aannemelijk dat door de verbouwing een oude arbeiderswoning uit de tweede helft van de vorige eeuw is veranderd in een modern woongerief biedende woning die in fiscale zin als een nieuwe woning en derhalve als een nieuwe bron van inkomen moet worden aangemerkt. Hiermee heeft het hof klaarblijkelijk tot uitdrukking willen brengen dat de werkzaamheden, welke A heeft doen verrichten, niet ertoe hebben gestrekt om de woning, zoals deze bij de aanvang van de verbouwing bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. De uitgaven kunnen daarom niet worden aangemerkt als aftrekbare **kosten** **van** **onderhoud**.

*HR 6 november 1985, nr. 23 230, BNB 1985/337**[BNB 1985/337](javascript:void(0)) (V-N 1985, p. 2520**[V-N 1985, p. 2520](javascript:void(0))).*

Belanghebbende, X, koopt in 1977 voor ƒ 125 000 een eeuwenoud, in zeer vervallen staat verkerend pand waarvan de indeling in 1871 en omstreeks 1967 ingrijpend is gewijzigd, en dat is ingeschreven in het register als bedoeld in art. 10[art. 10](javascript:void(0))Monumentenwet[Monumentenwet](javascript:void(0)). X heeft zich in 1976 door de inspecteur laten voorlichten aangaande de fiscale aspecten van aankoop en restauratie in een **onderhoud** dat werd gevolgd door een brief van de inspecteur.

De kosten van de restauratie waarbij het oorspronkelijke buitenaanzicht zo goed mogelijk is hersteld, bedragen uiteindelijk rond ƒ 950 000. X meent dat van het in 1977 uitgegeven bedrag ƒ 160 000 aftrekbaar is. Hij beroept zich onder meer op het gesprek met en de brief van de inspecteur.

Hof: Uitgegaan dient te worden van het karakter dat het pand in 1871 had verkregen. De werkzaamheden hebben niet ertoe gestrekt om het pand met inachtneming daarvan in bruikbare staat terug te brengen en ingetreden verval op te heffen. In werkelijkheid zijn twee nieuwe woonhuizen gesticht met gebruikmaking van nog bruikbare elementen van het oude complex. Het hof acht geen opgewekt vertrouwen aanwezig.

HR: Belanghebbende heeft blijkens 's hofs vaststelling aan de inspecteur algemene inlichtingen gevraagd en de inspecteur heeft slechts algemeen oriënterende informatie verstrekt. Derhalve is geen sprake van enige toezegging op nakoming waarvan belanghebbende in redelijkheid mocht vertrouwen.

Op zich zelf is juist de stelling dat voor de beantwoording van de vraag of een belastingplichtige aan uitlatingen van een inspecteur enig rechtens voor bescherming in aanmerking komend vertrouwen kan ontlenen, beslissend is niet wat een belastingjurist maar wat een redelijk oordelend belastingplichtige uit die uitlatingen mag begrijpen. Het hof heeft die regel echter niet geschonden.

*HR 22 juli 1985, nr. 23 187, BNB 1985/252**[BNB 1985/252](javascript:void(0)) (V-N 1985, p. 2168**[V-N 1985, p. 2168](javascript:void(0))).*

X koopt in 1971 voor ƒ 4000 een uit de 17e eeuw daterend onbewoonbaar verklaard pand, dat op dat moment verhuurd is voor ƒ 8 per week. De huur wordt in 1972 echter niet betaald. In 1973 laat X voor ƒ 83 820 werkzaamheden aan het inmiddels ontruimde pand uitvoeren. In 1974 heeft X het pand voor ƒ 500 per maand als woning verhuurd. Hij claimt voor 1973 een bedrag van ƒ 49 770 als aftrekbare kosten, hetgeen door de inspecteur en het hof wordt geweigerd. Het beroep in cassatie wordt bij gebrek aan feitelijke grondslag verworpen, omdat het hof ter motivering van zijn oordeel, dat ten gevolge van de werkzaamheden een nieuwe woning is ontstaan, niet — gelijk X stelt — zonder meer de oude en de nieuwe huur tegenover elkaar heeft gesteld, maar daartoe ook heeft laten meewegen zowel de hoogte van het met de werkzaamheden gemoeide bedrag in vergelijking met de voor het pand betaalde koopprijs, als het resultaat van die werkzaamheden (een modern woongerief biedende woning) vergeleken met de toestand van het pand ten tijde van de aankoop (een ten gevolge van talrijke ernstige gebreken niet aan minimumeisen beantwoordend woonhuis).

*HR 10 januari 1979, nr. 19 125, BNB 1980/71**[BNB 1980/71](javascript:void(0)) .*

Portiekwoningen hebben inpandige, niet afgesloten portieken met trap waarachter de voordeuren liggen. In verband met toenemende overlast door het gebruik van de portieken door onbevoegden, laat vruchtgebruikster van de huuropbrengst de portieken afsluiten door een gemeenschappelijke voordeur. De kosten (deuren, brievenbussen, elektrische opener) waartegenover geen verhoging van de huur staat, zijn geen **onderhoudskosten** maar kosten tot verbetering (wezenlijke verandering).

*HR 4 februari 1976, nr. 17 823, BNB 1976/67**[BNB 1976/67](javascript:void(0)) .*

X kocht een verwaarloosd woonhuis, dat hij liet restaureren en dat hij daarna doorverkocht. Het hof heeft aangenomen, dat zich hier het geval voordoet, dat X, al heeft hij tussentijds misschien de mogelijkheid overwogen na te melden huis te verhuren, een huis heeft verworven met geen ander doel dan om het te verkopen, waartoe hij het tot de verkoop ongebruikt en onverhuurd liet. Dit oordeel is van feitelijke aard. Het pand vormde derhalve geen bron van inkomen en de **kosten** **van** **onderhoud** (restauratie) na de aankoop zijn niet aftrekbaar.

*HR 31 oktober 1973, nr. 17 166, BNB 1973/253**[BNB 1973/253](javascript:void(0)).*

A koopt voor ƒ 5250 een uit de zestiende eeuw daterend blokje panden (boerderijtje met huisje) dat voorkomt op de lijst van **monumenten** van de gemeente. Hij laat de panden in overleg met de Rijksdienst voor Monumentenzorg geheel restaureren. De restauratie duurt van mei 1965 tot medio februari 1966 en kost totaal ƒ 93 336,91. Nu de werkzaamheden niet strekten om de panden, zoals die na de in het verre verleden aangebrachte wijzigingen ten tijde van de aankoop door A in 1964 bestonden, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen, kunnen de uitgegeven bedragen in hun geheel niet als aftrekbare kosten worden aangemerkt.

*HR 26 september 1973, nr. 17 148, BNB 1973/240**[BNB 1973/240](javascript:void(0)).*

A kocht een oud huis in Zeeland voor ƒ 25 000 en liet het voor ƒ 113 000 in gedeelten tot en met de fundering afbreken en met overwegend nieuw materiaal op dezelfde plaats herbouwen. Deze methode — waartoe A in verband met plaatselijke bebouwingsvoorschriften is gekomen — kwam duurder uit dan sloping gevolgd door herbouw. Het hof heeft kunnen oordelen dat hier in wezen sprake is niet van onderhoudswerkzaamheden maar van algehele vervanging door een althans wat volume en indeling betreft, nagenoeg gelijksoortig nieuw huis. De voor de herbouw uitgegeven bedragen missen voor het geheel het karakter van **onderhoudskosten** en moeten worden aangemerkt als aanschaffingskosten van het herbouwde huis. In 's hofs oordeel ligt besloten dat de werkzaamheden zelfs niet ten dele het karakter hadden van herstel van oorlogsschade in verband met inundatie in 1944/1945.

*HR 22 maart 1972, nr. 16 754, BNB 1972/97**[BNB 1972/97](javascript:void(0)) .*

De echtgenote van A kocht een omstreeks 1925 gebouwd boerderijtje voor ƒ 17 500. Zij liet hieraan werkzaamheden verrichten voor bijna ƒ 59 000, waarvan A de helft wil aanmerken als **onderhoudskosten**. Het hof heeft geoordeeld dat de werkzaamheden in genen dele hebben gestrekt om het pand zoals het bij de stichting of na een latere verandering bestond in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Hiervan uitgaande zijn de uitgaven terecht ook niet ten dele als **kosten** **van** **onderhoud** aangemerkt.

*HR 23 februari 1972, nr. 16 730, BNB 1972/80**[BNB 1972/80](javascript:void(0)).*

A verbouwt twee hem toebehorende landarbeiderswoningen tot een volwaardige recreatiewoning voor totaal ƒ 45 600 en claimt ƒ 19 962 als aftrekbare kosten. Feitelijke beslissing van het hof dat de verbouwing ten doel heeft gehad de stichting van een nieuw en andersoortig huis, zij het met gebruikmaking van de romp van de twee woningen en dat hieraan niet afdoet dat de buitenmuren en het dak van de woningen zijn blijven bestaan en dat ook de indeling op verschillende punten in opzet is gehandhaafd. Hiervan uitgaande zijn de uitgaven terecht in het geheel niet als aftrekbare kosten aangemerkt.

*HR 9 juni 1971, nr. 16 540, BNB 1971/147**[BNB 1971/147](javascript:void(0)) .*

X koopt in 1964 een oude boerderij voor ƒ 30 000, laat voor ƒ 90 000 werkzaamheden uitvoeren waarvan het effect is dat er een modern woonhuis ontstaat. X claimt in 1964 ƒ 39 728 als **kosten** **van** **onderhoud**, inspecteur accepteert ƒ 15 000. Hof stelt X in het ongelijk: er is sprake van een radicale vernieuwing. Cassatieberoep verworpen: er is een geheel nieuwe bungalow tot stand gebracht zij het met gebruikmaking van elementen van de voormalige boerderij.

*HR 19 juni 1968, nr. 15 908, BNB 1968/162**[BNB 1968/162](javascript:void(0)) .*

Bij vervanging van een bij een woonhuis behorende vervallen houten schuur door een grotere van steen zijn de kosten geen **onderhoudskosten** voor zover zij kosten van herbouw in oude staat te boven gaan.

*HR 5 maart 1958, nr. 13 512, BNB 1958/155**[BNB 1958/155](javascript:void(0)) .*

De kosten tot herbouw van een tenietgegaan pand zijn geen **onderhoudskosten**.

*HR 5 mei 1954, nr. 11 788, BNB 1954/204**[BNB 1954/204](javascript:void(0)) ; HR 3 mei 1944, B. nr. 7863; HR 17 mei 1944, B. nr. 7869.*

Uitgaven dienende tot vernieuwing van een bron van inkomen kunnen niet als **kosten** **van** **onderhoud** worden aangemerkt. De kosten van herbouw van een door brand tenietgegane schuur moeten, ook al zou die herbouw nodig zijn tot instandhouding van het bedrijf van de huurder, als kosten van vernieuwing van een bron van inkomen worden aangemerkt. Zodanige kosten behoren tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten, waarop ingevolge art. 14, tweede lid, onderdeel 4° van het Besluit IB 1941 jaarlijkse afschrijvingen zijn toegelaten. Het betoog dat de schuur niet een afzonderlijke bron van inkomsten was en dat de boerderij door het afbranden van de schuur niet als boerderij onbruikbaar was geworden, mocht belanghebbende niet baten.

*HR 2 april 1947, B. nr. 8336.*

**Casuïstische jurisprudentie. Gerechtshoven. Wet IB 2001**[**Wet IB 2001**](javascript:void(0))

Een leegstaande voormalige koekfabriek met de status van rijksmonument is verbouwd tot appartementencomplex. Belanghebbende is eigenaar van een van de tot stand gekomen appartementen. Het appartement kwalificeert als monumentenpand. In geschil is of belanghebbende recht heeft op aftrek van **onderhoudskosten**. Vaststaat dat de voormalige koekfabriek bij de aanvang van de werkzaamheden nog een bron vormde. Indien bij verbouwingswerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt, moeten de verbouwingskosten worden gesplist in **onderhoudskosten** en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden (HR 10 februari 1999, nr. 34 012, *BNB* 1999/154*[BNB](javascript:void(0))* [1999/154](javascript:void(0)) ). Beslissend is wat er in bouwkundig opzicht is geschied. De functiewijziging van het gebouw heeft op zich geen doorslaggevende betekenis. Het hof overweegt dat uit niets blijkt dat de bouwkundige constructie tijdens de uitvoering van de restauratie zodanig gewijzigd is dat er in bouwkundig opzicht een nieuw gebouw is ontstaan. Ook de herkenbaarheid als voormalige koekfabriek is niet verloren gegaan. Van nieuwbouw en daarmee een nieuwe bron van inkomen is volgens het hof geen sprake. Belanghebbende heeft recht op aftrek van de **onderhoudskosten**.

*Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2010, nr. 10/00093, LJN BP6402, V-N 2011/16.1.3*

**Casuïstische jurisprudentie. Gerechtshoven. Wet IB 1964**[**Wet IB 1964**](javascript:void(0)) **en Besluit IB 1941**

Tegen de volgende uitspraak is belanghebbende in cassatie gegaan. Belanghebbende heeft een tjalk gerestaureerd die na een bestaan als transportschip is omgebouwd tot een woonschip. Belanghebbende gebruikt de tjalk uitsluitend als woning. Belanghebbende wenst de kosten van de restauratie in het onderhavige jaar, 1999, op zijn inkomen in mindering te brengen. De inspecteur weigert dit aangezien er naar zijn mening geen sprake is van een bron van inkomen.

Het hof constateert dat de afschrijvingskosten, de verzekeringspremie en het liggeld de economische huurwaarde van het woonschip overtreffen en dat voorlopig zullen blijven doen en concludeert dat er dan geen sprake is van een bron van inkomen. Ten overvloede merkt het hof nog op dat door de renovatie een nieuwe bron is ontstaan waardoor belanghebbende de door hem opgevoerde restauratiekosten, ook in het geval de tjalk wel als bron van inkomen kan worden aangemerkt, niet in aftrek kon brengen.

*Hof 's-Hertogenbosch 6 oktober 2004, 03/01334, LJN AS4001, V-N 2005/17.3.4**[V-N 2005/17.3.4](javascript:void(0)).*

Voor het beoordelen van de aftrekbaarheid van kosten ter zake van werkzaamheden aan de woning moet niet slechts het monumentale goedjaarseind in de beschouwing worden betrokken, maar de woning als geheel, zoals deze voor aanvang van de werkzaamheden bestond en functioneerde, dus inclusief de van de woning deel uitmakende aanbouwen, met daarin een slaapkamer, een keuken, een douche, bergruimte, een garage en een schuur. De verrichte werkzaamheden zijn naar aard en omvang zo ingrijpend dat niet kan worden gezegd dat de werkzaamheden zich beperkten tot **onderhoud** en verbetering van de bestaande woning. Door de wijze van slopen van de aanbouwen aan de bestaande woning, welke aanbouwen een substantieel aandeel hadden in de totale omvang van de woning, het bouwen van een nieuwe aanbouw op een andere plaats, het plaatsen van een losstaande garage en het — op onderdelen gewijzigd — weer herbouwen van het goedjaarseind heeft in bouwkundig opzicht in wezen nieuwbouw plaatsgevonden, zodat geen enkele kostenaftrek mogelijk is.

*Hof Amsterdam 14 september 2001, nr. 00/2360, LJN AD3590, V-N 2001/55.3**[V-N 2001/55.3](javascript:void(0)).*

Kosten gemaakt voor het uitbreiden van de meterkast en het aanleggen van drie extra elektriciteitsgroepen zijn kosten van verbetering; van de kosten voor werkzaamheden aan de elektrische installatie wordt 25% als verbetering aangemerkt. Kosten voor de vervanging van gaskachels door een centrale verwarming zijn eveneens kosten van verbetering, die niet voor aftrek in aanmerking komen voor zover ze meer hebben bedragen dan de kosten voor normaal **onderhoud** die belanghebbende anders had moeten maken voor het in orde houden van de gaskachels; van de kosten voor werkzaamheden aan de cv-installatie wordt 15% als verbetering aangemerkt.

*Hof 's-Gravenhage 19 juli 2000, nr. 98/4057, V-N 2000/48.15**[V-N 2000/48.15](javascript:void(0)).*

Tegen de volgende uitspraak is belanghebbende in cassatie gegaan. De oude boerderij is gesloopt, behoudens de voor- en achtergevel, en opgebouwd naar moderne maatstaven, waarbij de boerderij is veranderd in een modern gerief biedende woning. B heeft hiermee in fiscale zin een nieuwe woning en dus een nieuwe bron van inkomen tot stand gebracht. Er is geen sprake van aftrekbare **onderhoudskosten**.

*Hof 's-Gravenhage 21 april 1998, nr. 96/1242, LJN AV8993, V-N 1998/38.1.5**[V-N 1998/38.1.5](javascript:void(0)).*

Tegen de volgende uitspraak is belanghebbende in cassatie gegaan. P heeft een van de door hem verhuurde panden laten verbouwen. De verbouwing heeft geleid tot het ontstaan van een nieuwe bron, gelet op de aard en de omvang van de wijzigingen in de indeling en de verhuur van het pand. De kosten zijn niet aftrekbaar.

*Hof Amsterdam 24 maart 1998, nr. 96/5487, V-N 1998/2.12**[V-N 1998/2.12](javascript:void(0)).*

X, die zijn woning voor een periode van drie jaar heeft verhuurd, maakt ƒ 38 967 kosten voor het plaatsen van vaste kastenwanden ter vervanging van losse kasten. Van de kosten heeft ƒ 18 000 betrekking op aanpassingen aan de constructie van de woning. De kastruimte is aanzienlijk uitgebreid. De kastenwanden zijn onroerend terwijl de losse kasten roerend waren. X heeft niet aannemelijk gemaakt dat, boven het reeds door de inspecteur aanvaarde bedrag van ƒ 5000, sprake is geweest van **onderhoud** aan de woning. X heeft voor een telefooninstallatie in de woning ƒ 1135 uitgegeven. Het is niet aannemelijk dat het door X opgevoerde bedrag (ƒ 398) is uitgegeven voor het **onderhoud** van de woning. Dat de aanleg van een telefooncentrale (te beschouwen als een verbetering) meebracht dat de oude draaischijftoestellen door drukknoptoestellen dienden te worden vervangen, brengt het hof niet tot een ander oordeel. Bovendien waren de kosten volgens de huurovereenkomst voor rekening van de huurder. Ook niet aftrekbaar zijn de kosten (ƒ 474) voor verplaatsing van de CAI-aansluiting. Deze kosten zijn ingegeven door de persoonlijke wens van de huurder. Het is niet aannemelijk dat zij verband houden met het **onderhoud** van de woning.

*Hof 's-Gravenhage 6 januari 1998, nr. 96/1188, LJN AV9227, V-N 1998/28.11**[V-N 1998/28.11](javascript:void(0)).*

Belanghebbende heeft een appartementsrecht van een flat in een flatgebouw dat staat ingeschreven in het register als bedoeld in art. 6[art. 6](javascript:void(0))Monumentenwet[Monumentenwet](javascript:void(0)). Naast werkzaamheden die voortvloeien uit plannen van de vereniging van eigenaren heeft belanghebbende zijn appartement van een doorgang voorzien naar het appartement van diens partner. Aan beide appartementen zijn zodanige ingrijpende werkzaamheden verricht dat in feite één appartement is ontstaan. De totale kosten beliepen ongeveer ƒ 153 000. Op grond van de vaststaande feiten, in onderling verband en samenhang bezien, mede gelet op de hiervoor vermelde door partijen overgelegde situatietekeningen en hetgeen het hof ter plaatse heeft waargenomen, is het hof van oordeel dat de door de verbouwingswerkzaamheden aangebrachte wijzigingen naar hun aard zo ingrijpend zijn geweest dat moet worden gesproken van een radicale vernieuwing van de flats 1 en 2, beoordeeld naar de toestand zoals die flats op het tijdstip van de aankoop van flat 2 bestonden. De verbouwingswerkzaamheden hebben niet gestrekt om de flats, zoals deze bij de aanvang van de werkzaamheden bestonden, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Anders dan belanghebbende meent, komt het hier aan op de aard van de verrichte werkzaamheden, waarbij niet van belang is om welke reden daartoe wordt overgegaan (HR 23 maart 1994, nr. 29 634, *BNB* 1994/156*[BNB](javascript:void(0))* [1994/156](javascript:void(0)) ). Er is in dat geval één nieuwe bron van inkomen — een voordien niet aanwezige wooneenheid met één ingang, ruime hal, grote woonkamer, keuken, badkamer, doucheruimte, twee slaapkamers, een werkkamer en berging — ontstaan, die zowel belanghebbende als zijn partner toebehoort. De feitelijke situatie is te dezen doorslaggevend. Hieraan doet niet af dat civielrechtelijk ieder van de partners een appartementsrecht bezit, naar welk recht het kadaster en de onroerendezaakbelastingen zich richten.

*Hof 's-Gravenhage 28 augustus 1997, nr. 94/2039, V-N 1998/5.15**[V-N 1998/5.15](javascript:void(0)).*

Belanghebbende koopt in 1990 een pand voor ƒ 87 000. Het pand verkeerde in zeer slechte staat. Belanghebbende liet het pand voor ƒ 220 000 verbouwen, waarbij de twee bovenwoningen zijn verbouwd tot vier appartementen.

Gelet op hetgeen over en weer is aangevoerd acht het hof aannemelijk dat de uitgaven die in geding zijn er niet toe hebben gestrekt om de beide bovenwoningen in de bij de aanvang van de werkzaamheden bestaande staat als bovenwoning te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen, doch waren gericht op het met behulp van het bestaande casco creëren van vier weliswaar eenvoudige doch zelfstandige en naar huidige maatstaven ingerichte appartementen. Van twee woningen (bij een waren de werkzaamheden kennelijk al voor de koop begonnen) zijn vier woningen gemaakt. Daartoe zijn onder meer de trappen vervangen, is de indeling gewijzigd, zijn elektra, waterleiding, gas en riolering vernieuwd en toegespitst op de nieuwe situatie, zijn er in plaats van twee keukens, twee badkamergelegenheden en wc's, vier keukens, badgelegenheden en wc's gemaakt en zijn onder meer twee dakkapellen vervangen door een grote. Kennelijk is ook aan de zogenoemde 'schil', de buitenkant van het pand, achterstallig **onderhoud** verricht hoewel het pand na de verbouwing nog niet was geschilderd. Van aftrekbare **onderhoudskosten** van het pand in de zin van artikel 35[artikel 35](javascript:void(0)) van de Wet IB 1964 is gelet op het hiervoor overwogene in zoverre geen sprake.

*Hof Amsterdam 26 februari 1997, nr. 95/4009, LJN AV9744, V-N 1997, p. 13, punt 14**[V-N 1997, p. 13, punt 14](javascript:void(0)).*

Belanghebbende kocht een pand met de bedoeling dit te verhuren. Ten behoeve van de verhuur werden omvangrijke werkzaamheden verricht waarna aan elk van beide zoons een verdieping werd verhuurd. In geschil is of de kosten aftrekbare **onderhoudskosten** vormen dan wel niet-aftrekbare uitgaven in de vermogenssfeer omdat twee nieuwe woningen zijn ontstaan.

Gelet op hetgeen tussen partijen vaststaat omtrent de bouwkundige indeling van het pand aan de vooravond van de aan het pand uitgevoerde werkzaamheden is het hof van oordeel dat het door belanghebbende aangeschafte pand één bron van inkomen vormde. Door de aan het pand uitgevoerde werkzaamheden zijn drie afzonderlijk afsluitbare eenheden ontstaan — te weten: de woning op de begane grond, de woning op de eerste verdieping en het via een afsluitbare toegang te bereiken geheel van ruimten op de tweede verdieping en de zolder. De werkzaamheden hebben voornamelijk ten doel gehad om zowel op de begane grond als op de eerste verdieping appartementen te creëren die als afzonderlijke woningen kunnen worden gebruikt en verhuurd, die ook als zodanig in gebruik zijn genomen en verhuurd, en die elk als een afzonderlijke bron van inkomen moeten worden aangemerkt. Daaraan doet niet af dat de etages juridisch niet zijn gesplitst en dat de afsluitbare toegangen tot de afzonderlijke eenheden via een gezamenlijke trappenhuis — en niet vanaf de openbare weg — worden bereikt. De werkzaamheden zijn naar haar aard en omvang zodanig ingrijpend geweest dat gesproken moet worden van een radicale vernieuwing.

*Hof Amsterdam 27 juni 1996, nr. 95/0048, LJN AV0400, V-N 1996, p. 3429**[V-N 1996, p. 3429](javascript:void(0)), FED 1997/516**[FED 1997/516](javascript:void(0)).*

Belanghebbende maakt met betrekking tot een monumentenpand, bestaande uit vijf gebruikseenheden, aanzienlijke kosten voor veranderingen in de inrichting van het pand. Het hof leidt uit de stukken van het geding en in het bijzonder uit de overgelegde tekeningen af dat vóór de aanvang der werkzaamheden sprake was van vijf afzonderlijke bronnen van inkomen, te weten de winkel/bedrijfsruimte en vier afzonderlijke woningen. De inspecteur heeft gesteld en het hof acht aannemelijk dat de winkel/bedrijfsruimte bestond uit vijf vertrekken op de begane grond en drie op de entresol — hierbij zijn het toilet en de kast niet meegerekend — en dat na de werkzaamheden de oude trap, de overloop, de bakkerij en vijf afzonderlijke opslagruimten zijn verdwenen en één moderne winkeleenheid is ontstaan waarvan de entresol en de trap deel uitmaken. Met betrekking tot deze winkel/bedrijfsruimte is naar 's hofs oordeel sprake van een radicale vernieuwing. De inspecteur heeft voorts gesteld dat de inrichting van de woningen na de werkzaamheden ingrijpend is gewijzigd, dat het trappenhuis is gewijzigd, dat de voorheen bestaande scheidingswanden zijn verplaatst of vervallen, dat in elke woning de doucheruimte is vervangen door een badkamer, dat elke woning thans is voorzien van een eigen centraleverwarmingsinstallatie, en dat de vier oude woningen zijn vervangen door drie nieuwe, eigentijdse, wooneenheden. Ook deze stelling acht het hof aannemelijk. Zij vindt bevestiging, zo merkt het hof op, in belanghebbendes stelling dat de lege ruimten van elke verdieping de mogelijkheid gaven een nieuw woningpakket in te bouwen, naar de eisen van deze tijd. Met betrekking tot de woningen op de eerste en tweede verdieping concludeert het hof op grond van het vorenoverwogene tot een radicale vernieuwing, terwijl met betrekking tot de nieuwe voorheen niet bestaande bron van inkomen op de derde verdieping en zolder, welke in de plaats is gekomen van de twee voorheen aanwezige maar thans verdwenen bronnen van inkomen, evenmin sprake is van **kosten** **van** **onderhoud**.

*Hof Amsterdam 26 mei 1994, nr. 93/0371, LJN AW2993V-N 1994, p. 2929**[V-N 1994, p. 2929](javascript:void(0)).*

Met betrekking tot voor de verhuur bestemde appartementen komt het hof op grond van de feiten tot de conclusie dat de desbetreffende verbouwingen dermate ingrijpend waren dat nieuwe bronnen van inkomen zijn ontstaan. Aftrek van **onderhoudskosten** wordt niet toegestaan.

*Hof Amsterdam 30 november 1993, nr. 91/936; LJN AW3288, V-N  1994, p. 1365, FED 1994/152**[FED 1994/152](javascript:void(0)).*

X heeft in 1985 voor ƒ 400 000 een pand gekocht, bestaande uit een benedenhuis (in gebruik bij een tandarts) en een bovenhuis (leegstaand). In 1985 en 1986 laat X in totaal voor bijna ƒ 290 000 werkzaamheden aan het pand verrichten. Na afloop daarvan verhuurt X het pand aan zijn kinderen en hun partners; thans wonen in het pand drie paren. Met betrekking tot het benedenhuis zijn in het souterrain, op de beletage en op de eerste verdieping drie afzonderlijke en duurzame gebruikseenheden, derhalve bronnen van inkomen, ontstaan. Dat het pand niet is gesplitst in appartementen, is daarbij niet van betekenis. Nu door de werkzaamheden drie gebruikseenheden zijn ontstaan waar voordien slechts sprake was van één gebruikseenheid, kunnen de op die werkzaamheden betrekking hebbende uitgaven niet worden aangemerkt als **onderhoudskosten**. Met betrekking tot het bovenhuis moeten de tweede verdieping en de zolder, die tevoren een gezamenlijke gebruikseenheid vormden, na de werkzaamheden als afzonderlijke gebruikseenheden worden aangemerkt. Dus ook in zoverre geen aftrekbare kosten. Aan het vorenstaande doet niet af dat de werkzaamheden deels voortvloeiden uit door de gemeentelijke diensten gestelde eisen.

*Hof Amsterdam 17 mei 1993, nr. 6322/91, LJN AW3896, V-N 1993, p. 2693, FED 1993/904**[FED 1993/904](javascript:void(0)).*

Belanghebbende verricht in de jaren 1985 tot en met 1988 voor ongeveer ƒ 500 000 werkzaamheden aan een monumentenpand dat hij voor ƒ 160 000 heeft gekocht (waarde ondergrond ƒ 70 000, waarde opstal ƒ 90 000). Van de Rijksdienst voor de Monumentenzorg krijgt hij subsidie voor 30% van de subsidiabele kosten; een dergelijk subsidiepercentage geldt voor diegenen die de mogelijkheid van fiscale kostenaftrek hebben. Belanghebbende heeft in de voorbije jaren meer monumentenpanden gerestaureerd; voor de **onderhoudskosten** heeft hij immer aftrek genoten. Ten tijde van de aankoop door belanghebbende was het pand bij de verkoper in gebruik als eigen woning, waarbij het souterrain als werkplaats diende. Het souterrain was en is ook thans uitsluitend vanaf de buitenkant bereikbaar. Er was en is geen inpandige toegang tot de bovenliggende etages van het pand. Belanghebbende heeft wel het plan gehad om de op de bovenliggende etages gecreëerde trap door te trekken tot in het souterrain doch deze plannen zijn niet gerealiseerd. Belanghebbende heeft op de zitting toegelicht dat de bovengelegen woning groot genoeg was voor het gezin en dat gelet op de inkomenssituatie het gelegen kwam om het souterrain afzonderlijk te verhuren. Deze verhuur heeft plaats gehad aan een computerbedrijf in de periode oktober 1987 tot en met juni 1990.

Met betrekking tot het souterrain overweegt het hof dat belanghebbende onbetwist heeft gesteld dat dit voor de uitvoering van de werkzaamheden niet kon worden aangemerkt als een afzonderlijke bron van inkomen. De inspecteur heeft gesteld dat door de daarin verrichte werkzaamheden een kantoor- en bedrijfsruimte is ontstaan welke als een afzonderlijke bron van inkomen moet worden aangemerkt. Belanghebbende heeft dat bestreden. Het hof is van oordeel dat het gelijk op dit punt aan de zijde van de inspecteur is. De uit de gedingstukken blijkende werkzaamheden die in het souterrain zijn uitgevoerd en de daarin aangebrachte voorzieningen hebben ertoe geleid dat een afzonderlijke, nieuwe bron van inkomen is ontstaan, welke ook gedurende twee jaar en negen maanden als een afzonderlijke bedrijfsruimte verhuurd is geweest. Met betrekking tot de rest van het pand overweegt het hof dat uit de overgelegde tekeningen en de blijkens de gedingstukken plaats gehad hebbende werkzaamheden, moet worden afgeleid dat aan het pand deels wezenlijke veranderingen zijn aangebracht waardoor het naar inrichting en omvang is gewijzigd en deels zo ingrijpende werkzaamheden zijn verricht dat moet worden gesproken van een radicale vernieuwing. Belanghebbende heeft gesteld dat een ander gebruik van een ruimte in het pand niet kan leiden tot de conclusie dat de inrichting van het gehele pand is gewijzigd, doch deze stelling moet worden verworpen indien — zoals het hof op grond van de gedingstukken, waaronder de tekeningen van de oude en de nieuwe situatie, aannemelijk acht — het gewijzigde gebruik van verschillende ruimten in het pand mede ten gevolge heeft dat trappen op een andere plaats worden gesitueerd dan voorheen en dat water- en energievoorzieningen alsmede de centrale verwarmingsinstallatie praktisch volledig moeten worden vervangen. Namens belanghebbende is weliswaar gesteld dat de vervanging van leidingen een direct gevolg was van de ouderdom van die leidingen, doch het hof hecht daaraan geen geloof omdat de kosten daarvan, zoals belanghebbende zelf stelt, niet tot de **onderhoudskosten** behoren. Anders dan belanghebbende blijkbaar meent is voor de beoordeling van de vraag of van **onderhoudskosten** sprake is, in beginsel niet van belang of de werkzaamheden zijn uitgevoerd op grond van wensen welke worden geuit of eisen welke worden gesteld door Monumentenzorg of de gemeentelijke dienst voor bouw- en woningtoezicht. Uitlatingen van Monumentenzorg, welke zonder overleg met of medeweten van de inspecteur zijn gedaan, kunnen geen te beschermen vertrouwen wekken. (zie HR 23 maart 1994, *BNB* 1994/156*[BNB](javascript:void(0))* [1994/156](javascript:void(0)) , hierna.) Aanvaarde aftrek van kosten bij andere panden evenmin, nu niet is komen vast te staan dat die situaties vergelijkbaar waren en ook niet of het om dezelfde inspecteur ging.

*Hof Amsterdam 18 januari 1993, nr. 91/6161, V-N 1993, p. 1530**[V-N 1993, p. 1530](javascript:void(0)).*

Belanghebbende koopt een monumentenpand en verricht werkzaamheden aan souterrain en beletage, welke na de verbouwing als één woning in gebruik worden genomen. Voorheen waren deze ruimten als afzonderlijke woningen te gebruiken; zij hadden ieder een kookgelegenheid en (primitieve) sanitaire voorzieningen. De vertrekken worden verwarmd via één cv-installatie. In geschil is of de gemaakte **onderhoudskosten** in aftrek kunnen worden gebracht.

Van **onderhoudskosten** is geen sprake indien de werkzaamheden dienen om aan het **monument** een wezenlijke verandering aan te brengen, waardoor het naar inrichting, aard en omvang een wijziging ondergaat. Indien er een gebruikseenheid is ontstaan welke er voorheen niet was, of indien er een radicale vernieuwing heeft plaatsgevonden, is er sprake van niet-aftrekbare uitgaven voor het totstandbrengen van een nieuwe bron van inkomen. In casu hebben de werkzaamheden ertoe geleid dat twee afzonderlijke woonruimten zijn vervangen door een voordien niet-aanwezige woonruimte. Ten overvloede, indien ervan zou worden uitgegaan dat het souterrain en de beletage reeds vóór de aanvang van de werkzaamheden één wooneenheid vormden: er zijn zodanig ingrijpende werkzaamheden verricht dat er sprake is van een radicale vernieuwing. Aftrek van **onderhoudskosten** dus niet mogelijk.

*Hof Amsterdam 11 januari 1993, nr. 91/5496, V-N 1993, p. 1528**[V-N 1993, p. 1528](javascript:void(0)).*

X koopt voor ƒ 37 500 een zogenaamd beeldbepalend pand en laat dat voor ruim ƒ 160 000 restaureren. Aan subsidies ontvangt hij in totaal bijna ƒ 76 000. Bij de restauratie treden veranderingen op in het interieur, zowel op de begane grond als op de verdieping, op de binnenplaats en aan de buitenzijde van het pand. Deze veranderingen zijn in haar geheel beschouwd van een zodanig ingrijpende aard dat niet gezegd kan worden dat de restauratiewerkzaamheden, ook niet voor een deel, hebben gestrekt om het pand, zoals dat bij de aanvang van de verbouwing bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. In casu is sprake van een radicale vernieuwing van het pand waarvan de kosten niet, ook niet ten dele, als aftrekbare kosten kunnen worden aangemerkt.

*Hof 's-Gravenhage 20 juni 1989, nr. 4744/87, V-N 1989, p. 2819**[V-N 1989, p. 2819](javascript:void(0)).*

B heeft van een aannemer twee leegstaande panden gekocht welke in een zeer slechte staat van **onderhoud** verkeerden. De waarde van de opstallen was ruim ƒ 60 000. De panden zijn vervolgens door de aannemer gerestaureerd. De daaraan verbonden kosten beliepen bijna ƒ 600 000 (voor aftrek van subsidies). Met betrekking tot elk van de beide restauraties is het hof van oordeel dat het geheel van werkzaamheden welke B heeft laten verrichten niet ertoe heeft gestrekt om het pand zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Mitsdien kunnen de in geschil zijnde uitgaven niet, ook niet ten dele, worden aangemerkt als aftrekbare **kosten** **van** **onderhoud**. Het beroep van B op de beginselen van behoorlijk bestuur is evenmin gegrond.

*Hof 's-Gravenhage 16 juni 1989, nr. 266/88A, V-N 1989, p. 3613.*

Aankoop van een 300 jaar oud woonhuis (een beschermd **monument**) voor ƒ 258 000, met de bedoeling er — met behoud van het grootste gedeelte van het buitenaanzicht en van een aantal karakteristieke binnenelementen — door het uitvoeren van een aantal ingrijpende werkzaamheden een aan de eisen van de tijd aangepast appartementengebouw van te maken. Bij deze werkzaamheden (kosten bijna ƒ 800 000) zijn in het gebouw drie van elkaar onafhankelijke en afsluitbare woonruimten geschapen. Er is sprake van een radicale vernieuwing, waardoor in fiscaal opzicht drie nieuwe bronnen van inkomen zijn ontstaan. In dat geval is er geen ruimte voor enige aftrek van **onderhoudskosten**, ook niet voor de vernieuwing van de funderingen.

*Hof Amsterdam 17 april 1989, nr. 1462/88, V-N 1989, p. 3034.*

X–Y koopt in maart respectievelijk oktober 1975 twee monumentenpanden, die naast elkaar zijn gelegen. De aankoopsommen beliepen samen ƒ 78 000. Deze panden vertoonden zeer fundamentele en ernstige onvolkomenheden, welke redelijkerwijs bewoning in de weg stonden. Exploitatie als woonhuizen was zeker onmogelijk. Bij de in 1977 gereedgekomen verbouwing en restauratie (kosten ƒ 304 000) is tussen de twee voorheen van elkaar gescheiden, zelfstandige percelen een zodanige samenhang ontstaan dat thans in wezen sprake is van één samengevoegd woonpand. De opbrengst van de verhuurde kamers is aanzienlijk. De verbouwing en restauratie hebben er niet toe gestrekt om de oorspronkelijke twee panden, zoals deze bij de stichting of latere verandering bestonden, in bruikbare staat te houden of terug te brengen. In werkelijkheid is één nieuw, voldoende wooncomfort biedend, woonpand ontstaan, gericht op verhuur in kleine eenheden, waarvan ten tijde van de aankoop geen sprake was. Er is dus een nieuwe bron van inkomen, zodat aftrek van kosten niet mogelijk is.

*Hof 's-Gravenhage 15 januari 1985, nr. 103/83, V-N 1985, p. 2016**[V-N 1985, p. 2016](javascript:void(0)).*

Belanghebbende kocht in 1973 voor ruim ƒ 53 000 (inclusief aankoopkosten) een perceel grond met daarop gebouwd een voormalige boerderij met woongedeelte. Het pand was vanwege de te geringe plafondhoogte onbewoonbaar verklaard. Minstens de helft van de koopsom moet aan de (onder)grond worden toegerekend; aan de opstal kon ten hoogste een waarde van ƒ 26 000 worden toegekend. Belanghebbende heeft een aantal werkzaamheden aan de woning laten uitvoeren, hetgeen in totaal ruim ƒ 116 000 heeft gekost. Beslist wordt dat er in het geheel geen sprake is van **onderhoudskosten**. Ten tijde van de aankoop kon van de woning niet worden gezegd, dat deze voldeed aan minimale eisen heden ten dage aan een woning te stellen. De werkzaamheden die belanghebbende aan de woning heeft laten uitvoeren (met een bedrag aan kosten van circa 4 1/2 maal de aankoopprijs van de opstal) strekten ertoe, zij het met gebruikmaking van elementen van de bestaande woning, een nieuwe woning op te richten, welke voldoet aan modern woongerief. In dit verband kan onder meer worden gewezen op de vrijwel volledig veranderde indeling van de woning, de vergroting en gedeeltelijke verbreding ervan, de verzwaring en verbetering van de buitenmuren en het aanbrengen van een centraleverwarmingsinstallatie en diverse sanitaire en andere moderne voorzieningen. Ten gevolge van deze werkzaamheden is in fiscale zin een nieuwe woning, een nieuwe bron van inkomen ontstaan.

*Hof Arnhem 22 maart 1983, nr. 284/1979, V-N 1984, p. 739**[V-N 1984, p. 739](javascript:void(0)).*

De woning die X–Y ruim dertig jaar had bewoond, verkeerde in een slechte staat van **onderhoud** en voldeed bovendien niet aan eisen die men tegenwoordig redelijkerwijs aan het woongenot kan stellen. In 1977 was X–Y van plan de woning te doen slopen en ter plaatse een nieuwe woning te laten bouwen, waarvoor aan haar een subsidie was toegekend bij een beschikking, waarin de woning als krot werd gekwalificeerd. X–Y heeft in 1980 echter van sloop/nieuwbouw afgezien. Zij liet de woning, onder handhaving van de fundamenten, buiten- en binnenmuren en het dak, grondig herstellen en verbeteren, waarmee een bedrag van ruim ƒ 100 000 was gemoeid. Het is niet aannemelijk, dat de woning na enig herstel — maar zonder een ingrijpende restauratie als thans is ondernomen — ooit rendabel zou kunnen worden geëxploiteerd. Aan de vooravond van de restauratie was de woning geen bron van inkomen meer, zodat de kosten niet, ook niet voor zover zij op **onderhoud** betrekking hadden, als aftrekbare kosten zijn te beschouwen. Zou de woning aan de vooravond van de restauratie toch als bron van inkomen zijn aan te merken, dan is evenmin sprake van aftrekbare kosten. De werkzaamheden hebben een wegens grote gebreken als krot aangemerkt pand veranderd in een modern woongerief biedende woning met een waarde in bewoonde staat van ƒ 80 000, zodat in fiscale zin een nieuwe woning, dus een nieuwe bron van inkomen, is ontstaan.

*Hof 's-Gravenhage 1 oktober 1982, nr. 159/82, V-N 1983, p. 1200**[V-N 1983, p. 1200](javascript:void(0)).*

Belanghebbende koopt twee naast elkaar gelegen monumentenwoningen. Een gedeelte daarvan wil hij verhuren. De verkoper neemt op zich het gekochte voor rekening van de koper te restaureren voor ± ƒ 533 000. Op grond van de feiten oordeelt het hof dat de uitgaven in genen dele ertoe hebben gestrekt om de panden in bruikbare staat te herstellen. Er is een nieuwe bron ontstaan, welke in de plaats komt van de oude panden en daaraan nog slechts door de historische aanblik herinnert.

*Hof 's-Gravenhage 23 december 1981, nr. 129/81, V-N 1983, p. 242**[V-N 1983, p. 242](javascript:void(0)).*

A kocht in 1964 voor ƒ 17 000 een boerderij welke tot dan toe ten dele werd gebruikt als woning van het gezin van een schillenboer, ten dele als opslagplaats voor diens bedrijfsgoederen. A liet het pand voor ƒ 88 000 verbouwen tot een woonhuis waarbij onder meer de schuur opnieuw werd opgemetseld en in woonruimte werd getransformeerd, terwijl ook de verdere indeling grondig werd veranderd. Door de verbouwing tot woonhuis is sprake van aardverandering van het pand terwijl tevens radicale vernieuwing heeft plaatsgevonden. De kosten kunnen derhalve niet, ook niet ten dele, worden aangemerkt als aftrekbare kosten.

*Hof Amsterdam 7 mei 1971, nr. 651/1969, BNB 1972/121**[BNB 1972/121](javascript:void(0)).*

Achter woning gelegen, bouwvallige schuur van ± 4,5 bij 2,5 m wordt afgebroken en — met wijziging van de ligging — vervangen door een garage van ± 7 bij 3 meter. Vervangingskosten vormen voor het geheel kosten van verbetering; hoeveel restauratie van de schuur gekost zou hebben, is hierbij irrelevant. De garage vervult in het complex een geheel andere functie dan de schuur zodat het complex een wezenlijke verandering naar inrichting en aard heeft ondergaan.

*Hof Amsterdam 15 juni 1970, nr. 254/1970, BNB 1971/103**[BNB 1971/103](javascript:void(0)).*

Met betrekking tot vervanging van een door storm ernstig beschadigde schuur oordeelt Hof Arnhem overeenkomstig HR 2 april 1947, B. nr. 8336.

*Hof Arnhem 10 september 1963, nr. 196/63, FED IB: Art. 14 : 247.*

Literatuur

**Literatuur. Wet IB 1964**[**Wet IB 1964**](javascript:void(0))

J. van Soest,´Inkomstenbelasting wegens eigen gebruik van onroerend goed´, in: *Onroerend goed*, Deventer: Kluwer 1968, merkt naar aanleiding van onder meer *BNB* 1968/162*[BNB](javascript:void(0))* [1968/162](javascript:void(0)) op dat de daar aan de orde komende vraag goeddeels een feitelijke vraag is die de gerechtshoven grote vrijheid laat. Nu de wetgever in 1964 het verschijnsel van het achterstallige **onderhoud** zeer goed gekend en geaccepteerd heeft, is het te betreuren dat de noodoplossingen in de jurisprudentie zulke toevalstreffers opleveren. Als pogingen tot noodoplossingen noemt schrijver de noodoplossing via het begrip 'bron van inkomen' — welke oplossing nagenoeg mislukt is — en de belangrijker noodoplossing via de vraag: wat is een zelfde goed?

Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1993, p. 1530*[V-N](javascript:void(0))* [1993, p. 1530](javascript:void(0)), aantekening onder Hof Amsterdam 18 januari 1993, nr. 91/6161, merkt onder meer het volgende op. 'Interessant aspect in deze procedure is het beroep van belanghebbende op vertrouwen dat bij hem is gewekt dat wel kostenaftrek zou plaatsvinden. Hij beroept zich daarbij op uitlatingen en gedragingen van de Rijksdienst voor de Monumentenzorg. Aan het slot van r.o. 5.3 geeft het hof al aan dat een verbouwing overeenkomstig de specificaties van Monumentenzorg niet per definitie tot aftrekbare kosten leidt. Ogenschijnlijk bevatten de eisen van Monumentenzorg, het handhaven van het pand in de oorspronkelijke toestand (het is immers een erkend **monument**), en het fiscale begrip radicale vernieuwing, een tegenstrijdigheid. Bedacht dient echter te worden dat Monumentenzorg vooral let op het uiterlijk van het pand, alsmede op eventuele inwendige beeldbepalende bestanddelen, maar dat men voor het overige vrij is inwendig ingrijpend te wijzigen. Door zo'n herindeling verliest men fiscaal de status van **onderhoudskosten**, terwijl men toch binnen de grenzen van Monumentenzorg blijft. De uitlating van Monumentenzorg over de fiscale aftrek is van algemene aard. Is men niet onderworpen aan inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, dan kan men voor een verdubbeling van het subsidiepercentage in aanmerking komen. Is men wel onderworpen aan deze heffingen, dan leidt dat tot een laag subsidiepercentage, ongeacht of men een eventuele aftrek in het individuele geval ook kan effectueren (door verliezen, negatieve inkomens enz.). Nu geen uitlatingen zijn gedaan door de inspecteur is er geen te honoreren vertrouwen gewekt. Deze onbevredigende situatie bestaat thans niet meer. Via centralisatie van de vaststelling van de fiscale gevolgen bij **onderhoud** of restauratie van een **monument** bestaat de mogelijkheid zekerheid vooraf te verkrijgen over subsidieaspecten en fiscale gevolgen, verbonden aan de restauratie. Zie hiervoor de resolutie van 11 februari 1993, *V-N* 1993, p. 539*[V-N](javascript:void(0))* [1993, p. 539](javascript:void(0)) (*Bew.*: voor de Wet IB 2001 opnieuw uitgebracht: CPP2000/2597M, zie aant. 4[aant. 4](javascript:void(0))). Een dergelijke regeling, waar men zelfs werkt met één gecombineerd aanvraagformulier, kan als een belangrijke verbetering worden aangemerkt gezien de talrijke teleurstellingen bij diegenen die een dekking voor hun hoge uitgaven zagen sneuvelen op fiscale grondbeginselen.'

Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 1994, p. 1288*[V-N](javascript:void(0))* [1994, p. 1288](javascript:void(0)), aantekening bij HR 23 maart 1994, nr. 29 634, *LJN* ZC5635, *BNB* 1994/156*[BNB](javascript:void(0))* [1994/156](javascript:void(0)) , wijst erop dat de Hoge Raad instemt met de conclusie dat bouwvoorschriften niet van invloed kunnen zijn op de fiscale kwalificatie. Hof Amsterdam 28 april 1993, nr. 91/5863, is hiermee achterhaald.

Y.E.J. Gerardts, *FED* 1998/540*[FED](javascript:void(0))* [1998/540](javascript:void(0)), wijst op onduidelijkheden in de casus van HR 6 mei 1998, nr. 33 545, *LJN* AA2512, *BNB* 1998/222*[BNB](javascript:void(0))* [1998/222](javascript:void(0)) .

**Literatuur. Wet IB 2001**[**Wet IB 2001**](javascript:void(0))

H.R. Bruggink, *Fiscale aspecten van natuurschoon in Nederland* (Fiscaal wetenschappelijke reeks, nr. 6), Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2006, p. 194, vat de al dan niet aftrekbaarheid van kosten als volgt samen. 'Uit de rijke jurisprudentie kan worden opgemaakt dat o.a. de volgende criteria een rol spelen in de beoordeling van de vraag of sprake is van **onderhoudskosten**, verbeteringskosten of radicale vernieuwing: kostprijs van het pand, de waarde van de ondergrond, de kosten van de restauratie, wijzigingen in het aanzien van het pand zowel buiten als binnen, wijziging van bestemming (woon/verhuur/bedrijf), wijziging indeling, intact laten monumentale elementen, mate van modernisering.'