

ECLI:NL:GHDHA:2014:2192

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	17-06-2014
Datum publicatie	24-07-2014
Zaaknummer	BK-14/00005 en BK-14/00006
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2013:17591, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting. Aftrekbaarheid restauratiekosten monumentaal pakhuis. Vertrouwensbeginsel. Gelijkheidsbeginsel. Immateriële schadevergoeding.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2014/1557 V-N 2014/44.4 met annotatie van Redactie FutD 2014-1771 NTFR 2014/2140 met annotatie van mr. J. Zandee-Dingemans

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team belastingrecht
Meervoudige kamer
Nummers BK-14/00005 en BK-14/00006

Uitspraak van de meervoudige belastingkamer van 17 juni 2014

in het geding tussen:

[X], wonende te [Z], hierna: belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst, hierna: de Inspecteur,

op de hoger beroepen van belanghebbende tegen de uitspraken van de rechtbank Den Haag van 19 november 2013, nummers SGR 13/5194 en SGR 13/5198, betreffende na te vermelden aanslagen.

Aanslag, bezwaar en geding in eerste aanleg

In de zaak met nummer BK-14/00005

1.1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2006 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (hierna: de aanslag 2006) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 34.047.

1.1.2. Belanghebbende heeft tegen de aanslag bezwaar gemaakt.

In de zaak met nummer BK-14/00006

1.2.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2007 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (hierna: de aanslag 2007) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 30.899.

1.2.2. Belanghebbende heeft tegen de aanslag bezwaar gemaakt.

In beide zaken

1.3. Belanghebbende heeft bij brief van 23 juni 2013, bij de rechtbank ingekomen op 26 juni 2013, beroep ingesteld wegens het niet tijdig nemen van een besluit. De rechtbank heeft de beroepen voor zover deze zijn gericht tegen het niet tijdig nemen van besluiten niet-ontvankelijk verklaard en voor zover deze zijn gericht tegen de alsnog gedane uitspraken op bezwaar ongegrond verklaard.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1. Belanghebbende is van de uitspraken van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaken heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 6 mei

2014, gehouden te Den Haag. Aldaar zijn beide partijen verschenen. Ter zitting zijn met instemming van partijen tevens behandeld de zaken met kenmerk BK-14/00003, BK-14/00004 ten name van [A] en de zaken met kenmerk BK-14/00064 en BK-14/00065 ten name van [B]. Hetgeen is aangevoerd en overgelegd in een van deze zaken geldt als te zijn aangevoerd en overgelegd in alle zaken. Van het verhandelde ter zitting is één proces-verbaal opgemaakt.

Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding gaat het Hof in hoger beroep, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, uit van de volgende feiten:

3.1. Op 19 mei 2006 hebben belanghebbende en haar partner drie overeenkomsten gesloten:

- een koopovereenkomst met [C] B.V. ten behoeve van de aankoop van een appartementsrecht met bouwnummer [...] (het appartementsrecht) in het pakhuis [pakhuis] te [Z] (het pakhuis);
- een aanneemovereenkomst met [C] B.V. ten behoeve van het appartementsrecht;
- een restauratieovereenkomst met [D] B.V., [E] ([D] B.V.) ten behoeve van de restauratie van belanghebbendes aandeel en dat van haar partner in het pakhuis voor een restauratiesom van € 81.085,36 (de restauratiekosten).

3.2. Het pakhuis is een Rijksmonument.

3.3. In de restauratieovereenkomst is voor zover van belang het volgende opgenomen:

"Artikel 4 Termijnen en betalingsregeling

1. Door de opdrachtgever zijn de volgende termijnen verschuldigd:

a. Aanvang restauratiewerkzaamheden van het gebouw 20%

€ 16.217,07

Te declareren zodra met de bouw een aanvang is gemaakt

datum aanvang bouw 17-10-2005 [grondwerk ten behoeve van de fundering meegerekend]

b. Stabiliteit fundering van het gebouw hersteld 10%

€ 8.108,54

Te declareren zodra de funderingsbalk behorende bij de entree op de begane grond is gestort

datum aanvang 23-02-2006

c. Verdiepingsvloer privégedeelte hersteld en aangepast 20%

€ 16.217,07

Te declareren zodra de gebroken houten vloerdelen en

*balken van de bestaande houten vloeren van het
privégedeelte zijn vervangen*

datum aanvang 08-05-2006

d. (...)”

- 3.4. Het appartementsrecht is voor belanghebbende en haar partner een eigen woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet IB 2001.
- 3.5. Op 20 juni 2006 heeft [D] B.V. de onder 3.3 vermelde termijnen a tot en met c van in totaal € 41.256,45 (€ 40.542,68 + € 713,77 rente) aan belanghebbende en haar partner gefactureerd. Dit bedrag is op 18 juli 2006 door belanghebbende en haar partner betaald. In 2006 en 2007 hebben belanghebbende en haar partner de resterende termijnen van de restauratieovereenkomst van in totaal € 40.452,69 betaald.
- 3.6. In de aangifte voor 2006 is als onderhoudskosten voor monumentenpanden een bedrag opgenomen van € 81.085, een niet-afrekbaar drempelbedrag van € 1.840 en een afrekbaar bedrag van € 79.245. Van laatstvermeld bedrag is een gedeelte van € 39.245 toegerekend aan belanghebbende en het restant aan haar partner. In de aangifte voor 2007 is als onderhoudskosten voor monumentenpanden een bedrag opgenomen van € 32.432, een niet-afrekbaar drempelbedrag van € 784 en een afrekbaar bedrag van € 31.648. Van laatstvermeld bedrag is een gedeelte van € 15.648 toegerekend aan belanghebbende en het restant aan haar partner.
- 3.7. Met dagtekeningen 24 en 25 april 2009 heeft de Inspecteur de in 1.1.1 en 1.1.2 vermelde aanslagen opgelegd. Daarbij heeft de Inspecteur de restauratiekosten (en de daarin begrepen fiscale advieskosten) niet in aftrek toegelaten. Tegen deze aanslagen heeft belanghebbende bezwaar gemaakt.
- 3.8. Bij brief van 23 juni 2013 heeft belanghebbende beroep ingesteld tegen het niet tijdig nemen van besluiten op haar bezwaren.
- 3.9. Bij uitspraak op bezwaar van 5 juli 2013 heeft de Inspecteur het bezwaar van belanghebbende tegen de aanslag over het jaar 2006 ongegrond verklaard. Bij uitspraak op bezwaar van eveneens 5 juli 2013 is de Inspecteur grotendeels tegemoetgekomen aan het bezwaar van belanghebbende tegen de aanslag over het jaar 2007. De Inspecteur heeft daarbij alsnog € 19.748 als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand in aanmerking genomen en het inkomen uit werk en woning van 2007 nader vastgesteld op € 11.151. De aanslag en de beschikking heffingsrente zijn dienovereenkomstig verminderd bij beschikking van 26 juli 2013.

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1.1. In hoger beroep is in geschil of de Inspecteur voor het jaar 2006 de door belanghebbende in verband met de restauratie in aftrek gebrachte uitgaven van € 39.245 terecht niet in aftrek heeft toegelaten. Voor 2006 en 2007 is in geschil of de Inspecteur overigens het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden. Tot slot is voor 2006 en 2007 in geschil of de Inspecteur de redelijke beslistermijn heeft overschreden en belanghebbende daarom recht heeft op vergoeding van immateriële schade.

4.1.2. Niet in geschil is de hoogte van de in aftrek gebrachte restauratiekosten en van de dienaangaande verschuldigde rente. In hoger beroep is voorts niet meer in geschil dat de Inspecteur terecht de fiscale advieskosten niet als aftrekbare uitgaven met betrekking tot een monumentenpand heeft aangemerkt.

4.2. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de in geding zijnde restauratiekosten voor rekening van haar en haar partner zijn gekomen en door hen rechtstreeks aan de restaurateur [D] B.V. zijn betaald. Deze vormen daarom geen onderdeel van de koopsom van de woning en komen daarom in aftrek. De restauratie-overeenkomst is niet onlosmakelijk verbonden met de koopovereenkomst en de aanneemovereenkomst. Subsidiair beroept belanghebbende zich op het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2008, nr. CPP2008/68M, Stcrt. nr. 120. Voorts beroept belanghebbende zich op het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Tot slot stelt zij zich op het standpunt dat de redelijke beslistermijn is overschreden aangezien de Inspecteur te lang heeft gewacht met het doen van uitspraak op bezwaar.

4.3. De Inspecteur heeft het standpunt van belanghebbende gemotiveerd bestreden. Hij stelt zich op het standpunt dat de in geschil zijnde restauratiekosten niet kunnen worden gerekend tot de op belanghebbende drukkende onderhoudskosten in de zin van artikel 6.31, lid 1, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), omdat zij zien op werkzaamheden die in opdracht van de verkoper zijn verricht vóór de ondertekening van de koopovereenkomst op 20 juni 2006, ter zake van welke werkzaamheden in samenhang met de verkoop een vergoeding van belanghebbende is bedongen. De restauratiekosten vormen daardoor onderdeel van de koopsom van de woning. De Inspecteur bestrijdt dat sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. De Inspecteur sluit zich voorts aan bij het oordeel van de rechtbank dat geen sprake is van overschrijding van de redelijke termijn.

Conclusies van partijen

5.1. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraken op bezwaar, vermindering van de aanslagen en vergoeding van immateriële schade.

5.2. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraken van de rechtbank.

Oordeel van de rechtbank

6. De rechtbank heeft – voor zover van belang – het volgende overwogen, waarbij de rechtbank belanghebbende als eiser en de Inspecteur als verweerder heeft aangeduid:

“Ontvankelijkheid

15. De beroepen van eiseres richten zich tegen het niet tijdig nemen van besluiten op haar bezwaren. Ingevolge artikel 6:12, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan een

beroepschrift tegen het niet tijdig nemen van een besluit worden ingediend zodra het bestuursorgaan in gebreke is tijdig een besluit te nemen en twee weken zijn verstreken na de dag waarop belanghebbende het bestuursorgaan schriftelijk heeft medegedeeld dat het in gebreke is.

16. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres verweerder in gebreke gesteld bij brief van 23 juni 2013. Het beroepschrift heeft dezelfde dagtekening als de ingebrekestelling, en is op 26 juni 2013 bij de rechtbank ontvangen. Nu geen twee weken zijn verstreken na de dag waarop verweerder door eiseres in gebreke is gesteld, zijn de beroepen voor zover deze zijn gericht tegen het niet tijdig nemen van de besluiten, prematuur ingediend en dienen deze daarom niet-ontvankelijk te worden verklaard.
17. Ingevolge artikel 6:20, derde lid, van de Awb hebben de beroepen gericht tegen het niet tijdig nemen van de besluiten mede betrekking op de alsnog genomen besluiten (uitspraken op bezwaar) van 5 juli 2013. Voor zover de beroepen zijn gericht tegen deze besluiten zijn deze ontvankelijk.

Aftrek restauratiekosten 2006

18. Artikel 6.31, eerste lid, letter a, van de Wet IB 2001 (tekst 2006 en 2007) bepaalt dat onder voorwaarden het bedrag van de kosten, lasten en afschrijvingen als uitgaven voor een monumentenpand in aanmerking worden genomen, indien het een eigen woning betreft als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet IB 2001.
19. In de periode vanaf de aanvang van de restauratiewerkzaamheden op 17 oktober 2005 tot het moment van ondertekening van de koopovereenkomst op 19 mei 2006, was de verkoper [C] B.V. eigenaar van het appartementsrecht en had zij derhalve het economische belang bij de in die periode door [D] B.V. uitgevoerde restauratiewerkzaamheden. De rechtbank is van oordeel dat de koopovereenkomst onlosmakelijk samenhangt met de overeenkomsten tot renovatie en restauratie van het pakhuis. Dit laatste volgt uit het feit dat eiseres niet de vrije hand had in de keuze van de restaurateur en dat eiseres er evenmin voor kon kiezen om alleen de koopovereenkomst aan te gaan en niet tevens de overeenkomsten tot renovatie en restauratie. De rechtbank neemt daarbij in aanmerking dat de overeenkomsten weliswaar zijn aangegaan met verschillende vennootschappen, maar deze vennootschappen behoren tot eenzelfde groep van ondernemingen allen onderdeel van [F] N.V. Voorts is niet, althans onvoldoende weersproken dat, kort na het sluiten van de koopovereenkomst, namelijk op 20 juni 2006, een bedrag van € 41.256,45 aan reeds verschuldigde termijnen van de restauratiesom is gefactureerd voor al uitgevoerde restauratiewerkzaamheden. De rechtbank concludeert dan ook dat ten tijde van de aankoop van de onroerende zaak in opdracht van de verkoper restauratiewerkzaamheden zijn verricht, ter zake van welke werkzaamheden in samenhang met de verkoop een vergoeding is bedongen van eiseres en haar partner. Die vergoeding kan niet worden gerekend tot de op eiseres en haar partner drukkende onderhoudskosten in de zin van artikel 6.31, eerste lid, letter a, van de Wet IB 2001 (zie Hoge Raad, 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:18 en 19). Dat deze vergoeding niet in rekening is gebracht door [C] B.V., maar door [D] B.V. is, gegeven het voormelde oordeel inzake de onlosmakelijke samenhang tussen de overeenkomsten en het feit dat deze vennootschappen onderdeel vormen van eenzelfde groep van ondernemingen, niet relevant.
20. Gelet op het bovenstaande heeft verweerder de in 2006 betaalde restauratiekosten terecht niet in aftrek toegelaten.

Aftrek fiscale advieskosten 2006 en 2007

21. Het aandeel van de kosten voor fiscaal advies in de in 2006 en 2007 betaalde restauratiekosten, voor zover deze kosten eiseres aangaan, bedraagt steeds de helft van € 263,52. Gegeven de arresten van de Hoge Raad van 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:18 en 19, kunnen deze kosten niet worden aangemerkt als onderhoudskosten in de zin van artikel 6.31, eerste lid, letter a, van de

Wet IB 2001. Het andersluidende standpunt van eiseres berust op een onjuiste rechtsopvatting.

22. Gelet op het bovenstaande heeft verweerder de kosten voor fiscaal advies terecht niet in aftrek toegelaten.

Vertrouwensbeginsel

23. Eiseres neemt het standpunt in dat het vertrouwensbeginsel is geschonden nu zij uit de gedragingen van verweerder het gerechtvaardigd vertrouwen heeft kunnen ontlenuen dat haar bezwaren inhoudelijk op dezelfde wijze zou worden beoordeeld als die van de medebewoners [G] en [H].
24. Een beroep op het vertrouwensbeginsel kan slechts slagen indien eiseres aannemelijk maakt dat door verweerder ondubbelzinnige en ongeclausuleerde toezeggingen zijn gedaan, waaraan eiseres het gerechtvaardigd vertrouwen mocht ontlenuen dat haar bezwaarschrift op dezelfde wijze zouden worden afgehandeld als de uitkomst van de procedures van [G] en [H]. Naar het oordeel van de rechtbank blijkt uit de brieven van 10 maart 2010 en 8 december 2011 dat verweerder de inhoudelijke beoordeling van de bezwaarschriften zal aanhouden tot de beroepsprocedures van de medebewoners van het pakhuis zijn afgerond. Naar de rechtbank begrijpt vergelijkt eiseres zijn zaken weliswaar met de zaken van [G] en [H], echter niet is gebleken dat verweerder eiseres heeft toegezegd dat aan haar eenzelfde behandeling ten deel zou vallen. De rechtbank stelt echter vast dat de zaken van eiseres niet alleen vanwege de zaken van [G] en [H] werden aangehouden, maar dat er naar verweerder heeft gesteld ook verband was met de lopende procedures van de bewoners van de vijfde verdieping van het pakhuis. Dit laatste acht de rechtbank aannemelijk gegeven het feit dat verweerder in die procedures bij hoger beroep een meer subsidiair standpunt had ingenomen betrekking hebbend op het tijdstip van het sluiten van de drie hiervoor genoemde overeenkomsten, hetgeen heeft geleid tot voormelde arresten van de Hoge Raad. Daarom faalt het beroep van eiseres op het vertrouwensbeginsel.

Gelijkheidsbeginsel

25. Eiseres doet een beroep op het gelijkheidsbeginsel omdat verweerder bij vier mede-eigenaren van het pakhuis de restauratiekosten wel in aftrek heeft toegelaten.
26. De rechtbank oordeelt dat het beroep van eiseres op het gelijkheidsbeginsel niet kan slagen, reeds omdat niet aannemelijk is geworden dat sprake is van gelijke gevallen. Gesteld noch gebleken is dat bij deze vier medebewoners, zoals in de situatie van eiseres, de restauratiewerkzaamheden al waren aangevangen op het moment dat de koopovereenkomst werd gesloten.

Immateriële schadevergoeding

27. Eiseres heeft verzocht om vergoeding van de immateriële schade, die zij heeft geleden vanwege de duur van het bezwaar.
28. Bij de beoordeling van het verzoek geldt als uitgangspunt dat de Hoge Raad in zijn arresten van 10 juni 2011 heeft beslist dat het rechtszekerheidsbeginsel ertoe noopt dat ook zuivere belastinggeschillen (zonder boete) binnen een redelijke termijn worden beslecht en dat in voorkomend geval overschrijding van de redelijke termijn, behoudens bijzondere omstandigheden, dient te leiden tot vergoeding van immateriële schade (onder meer ECLI:NL:HR:2011:BO5046 en ECLI:NL:HR:2011:BO5080). Voor de beantwoording van de vraag of de redelijke termijn is overschreden, wordt aangesloten bij de uitgangspunten die zijn neergelegd in HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006.

Dit betekent dat als uitgangspunt geldt dat, behoudens bijzondere omstandigheden, de berechting van een zaak door de rechtbank niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen, uitspraak doet. Van die termijn van twee jaar kan worden afgeweken in verband met de ingewikkeldheid van een zaak of de

invloed van een belanghebbende op het procesverloop. De termijn vangt op grond van de arresten van de Hoge Raad van 10 juni 2011 in beginsel aan op het moment dat verweerder het bezwaarschrift ontvangt. Als uitgangspunt voor de hoogte van de schadevergoeding hanteert de Hoge Raad een tarief van € 500 per halfjaar dat de redelijke termijn is overschreden, waarbij het totaal van de overschrijding naar boven wordt afgerond. Heeft de procedure tot de uitspraak van de rechtbank langer dan twee jaar geduurd, dan dient vervolgens voor de bezwaar- en de beroepsfase afzonderlijk te worden bezien of sprake is van een langere behandelingsduur dan gerechtvaardigd, waarbij in beginsel geldt dat de bezwaarfase binnen een half jaar en de beroepsfase binnen anderhalf jaar zou moeten worden afgerond (vergelijk CRvB 26 januari 2009, ECLI:NL:CRVB:2009:BH1009).

29. De bezwaarschriften tegen de onderhavige aanslagen zijn bij verweerder binnengekomen op 25 mei 2009. Verweerder heeft met dagtekening 5 juli 2013 uitspraken op bezwaar gedaan. De onderhavige uitspraak van de rechtbank is gedagtekend 19 november 2013. Met de ontvangst van de bezwaarschriften tot aan de uitspraak van de rechtbank is derhalve een termijn gemoeid van afgerond vier jaar en zes maanden. Dit betekent dat de redelijke termijn in beginsel is overschreden met een periode van twee jaar en zes maanden.
30. Voor het bepalen van de omvang van de redelijke termijn in het onderhavige geval is het volgende nog van belang. Met instemming van partijen is de behandeling van de bezwaarprocedures aangehouden tot een eindbeslissing was genomen in de beroepsprocedures van de medebewoners van het pakhuis en de betreffende aanslagen onherroepelijk zouden vaststaan. De rechtbank is van oordeel dat de redelijke termijn van twee jaar moet worden verlengd met de tijd die is verstreken in verband met deze aanhouding. De rechtbank stelt dit tijdsverloop op de periode tussen het moment dat verweerder eiseres voor de eerste maal heeft verzocht om instemming met aanhouding van de bezwaren op 21 juli 2009 en het moment dat het gerechtshof uitspraak heeft gedaan in de procedures van de medebewoners van het pakhuis op 24 juli 2012, neerkomend op een periode van (afgerond) drie jaar. De redelijke termijn van een twee jaar dient derhalve te worden verlengd met drie jaar.
31. Nu vanaf de ontvangst van het bezwaarschrift op 25 mei 2009 tot de uitspraak van deze rechtbank op 19 november 2013 (afgerond) 4 jaar en 6 maanden zijn verstreken, is gegeven het oordeel onder 29. geen sprake van een overschrijding van de redelijke termijn. Het standpunt van eiseres dat geen reden was voor aanhouding omdat de zaken van eiseres geen gelijkenis vertonen met de toen lopende beroepsprocedures wordt verworpen. Naar het oordeel van de rechtbank vertoont de zaak van eiseres voldoende feitelijke gelijkenis met de toen lopende beroepsprocedures van de bewoners van de vijfde verdieping van het pakhuis en was er derhalve reden om de bezwaren aan te houden.
32. Gelet op het bovenstaande dienen de beroepen voor zover deze zijn gericht tegen de uitspraken op bezwaar, ongegrond te worden verklaard."

Beoordeling van het hoger beroep

Restauratiekosten 2006

7.1. Artikel 6.31, lid 1, onderdeel a, en lid 3, van de Wet IB 2001 bepaalt dat drukkende onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen met betrekking tot een eigen woning die als monumentenpand is ingeschreven in een van de registers bedoeld in artikel 6 of 7 van de Monumentenwet 1988 onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar zijn. Een van die voorwaarden is dat de kosten kwalificeren als aftrekbare kosten en niet als bronkosten, zijnde de kosten die samenhangen met de verwerving van de bron. Anders dan belanghebbende stelt vormt niet het

gehele voormalige pakhuis [pakhuis] voor haar een bron van inkomen, maar het door haar en haar partner aangekochte appartement.

7.2. Ingeval ten tijde van de aankoop van een onroerende zaak in opdracht van de verkoper (restauratie)werkzaamheden aan die zaak zijn verricht, ter zake van welke werkzaamheden in samenhang met de verkoop een vergoeding wordt bedongen van de koper, kan die vergoeding niet worden gerekend tot de op de koper drukkende onderhoudskosten in de zin van artikel 6.31, lid 1, letter b, van de Wet IB 2001 (HR 12 juli 2013, nr. 12/04208, ECLI:NL;HR:2013:19, BNB 2013/199). In dat geval is sprake van kosten ter verwerving van de woning.

7.3. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de onderhavige restauratiekosten niet kunnen worden gerekend tot de op belanghebbende drukkende onderhoudskosten in de zin van artikel 6.31, lid 1, onderdeel a, van de Wet IB 2001, maar onderdeel vormen van de koopsom van de woning.

7.4.1. Het Hof is met de rechtbank van oordeel dat de door belanghebbende en haar partner getekende koopovereenkomst onlosmakelijk is verbonden met de door hen aangegane restauratieovereenkomst en aanneemovereenkomst. Het Hof neemt hierbij het volgende in aanmerking. De in het voormalige pakhuis [pakhuis] te realiseren woonappartementen zijn bij de start van de verkoopcampagne in 2004 aangeboden als casco-appartementen in gerestaureerde staat. Daartoe moesten drie overeenkomsten worden aangegaan, te weten een koopovereenkomst, een aanneemovereenkomst en een restauratieovereenkomst. Kopers hadden niet de vrijheid om alleen een koopovereenkomst aan te gaan. Belanghebbende en haar partner zijn deze drie overeenkomsten op 20 juni 2006 aangegaan. Afgezien van de rentevergoedingen komt het totaal van de door hen op grond van deze overeenkomsten verschuldigde koopsom van € 37.711,78, aannemingssom van € 117.087,61 en restauratiesom van € 81.085,36 nagenoeg overeen met de door [C] B.V. in 2004 voor het appartement (bouwnummer [...]) bedongen koopprijs van € 224.800 (zie prijslijst [I-makelaars] van 12 november 2004). De omstandigheid dat de overeenkomsten zijn aangegaan met verschillende vennootschappen staat, anders dan belanghebbende stelt, niet aan de onlosmakelijke verbondenheid van de overeenkomsten in de weg nu deze vennootschappen behoren tot eenzelfde groep van ondernemingen die alle onderdeel uitmaken van [F] N.V.

7.4.2. Niet in geschil is dat de in geding zijnde, op 20 juni 2006 gefactureerde, restauratiekosten zien op de in de periode vanaf de aanvang van de restauratiewerkzaamheden op 17 oktober 2005 tot het moment van ondertekening van de koopovereenkomst op 20 juni 2006 uitgevoerde restauratiewerkzaamheden aan het gebouw. In die periode was de verkoper - [C] B.V. - eigenaar van het appartementsrecht en had zij derhalve het economische belang bij de in die periode door [D] B.V. uitgevoerde restauratiewerkzaamheden. Deze restauratiewerkzaamheden zijn dus verricht in de periode voordat belanghebbende en haar partner het economische belang bij het appartementsrecht hadden verkregen. Gelet hierop en op de hiervoor onder 3 vastgestelde feiten moet worden geoordeeld dat ten tijde van de aankoop van het appartement in opdracht van de verkoper restauratiewerkzaamheden aan dat appartement zijn verricht, ter zake van welke werkzaamheden in samenhang met de verkoop een vergoeding is bedongen van belanghebbende en haar partner, zodat sprake is van kosten ter verwerving van de bron en niet van op belanghebbende en haar partner drukkende kosten ter zake van onderhoud of instandhouding van de bron. De omstandigheid dat, zoals belanghebbende stelt, de vergoeding in rekening is gebracht door [D] B.V. en niet door [C] B.V. en dat die vergoeding door belanghebbende en haar partner aan [D] B.V. en niet aan [C] B.V. is betaald, maakt dit gelet op voormeld oordeel inzake de onlosmakelijke samenhang tussen de overeenkomsten en de omstandigheid dat deze vennootschappen onderdeel vormen van eenzelfde groep van ondernemingen, niet anders.

Vertrouwensbeginsel

7.5.1. Belanghebbende stelt zich voorts op het standpunt dat zij aan onderdeel 4 van het besluit van de Staatssecretaris van 16 juni 2008, nr. CPP2008/68M, Stcrt. nr. 120 het in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen dat de onderhavige restauratiekosten voor aftrek in aanmerking komen. Dit onderdeel van het Besluit luidt als volgt:

"4. Meegekochte onderhoudskosten/verplichtingen

Onderhoudskosten van monumentenpanden zijn in beginsel aftrekbare uitgaven voor monumentenpanden. Dit wordt niet anders als het monumentenpand wordt gekocht met de bedoeling onderhoud te verrichten. Als de koper het onderhoud niet zelf verricht, kan dit leiden tot de vraag of de kosten voor hem aftrekbaar zijn. Kosten die samenhangen met de verwerving van de woning zijn namelijk bronkosten. Bronkosten zijn geen aftrekbare uitgaven voor monumentenpanden. Nadat is vastgesteld dat sprake is van aftrekbare monumentenuitgaven (objectief), komt de vraag op, aan wie de aftrekbare kosten kunnen worden toegerekend (subjectief). Deze beoordeling is afhankelijk van de gesloten overeenkomst(en).

Onderscheidend criterium is wie het onderhoud voor zijn rekening neemt. Als de koper de kosten betaalt, heeft hij in beginsel recht op aftrek. Zelfs als de verkoper het onderhoud uitvoert of laat uitvoeren, kunnen het kosten voor de koper zijn. Als de verkoper het onderhoud uitvoert of laat uitvoeren en (de kosten met de koopsom van het pand) in rekening brengt bij de koper, heeft de koper echter geen recht op aftrek. De kosten zijn voor de koper dan niet-aftrekbare bronkosten. De kosten kunnen dan aftrekbaar zijn bij de verkoper."

7.5.2. Blijkens voormeld onderdeel van het Besluit, dat overigens vrijwel gelijklopend is aan onderdeel 6 van het daarvoor geldende Besluit van 11 mei 2006, nr. CPP2005/2572M, geldt als uitgangspunt dat onderhoudskosten van monumentenpanden niet aftrekbaar zijn in het geval zij samenhangen met de verwerving van de woning. In dat geval is immers sprake van bronkosten. Eerst nadat is vastgesteld dat sprake is van aftrekbare monumentenuitgaven (objectief), kan de vraag beantwoord worden aan wie de aftrekbare kosten kunnen worden toegerekend (subjectief), waarbij onder meer van belang kan zijn wie de kosten van het onderhoud voor zijn rekening heeft genomen dan wel wie deze kosten daadwerkelijk heeft betaald. Aangezien in het onderhavige geval de verkoper het onderhoud heeft laten uitvoeren en de kosten met de verkoop van het appartement in rekening zijn gebracht, is sprake van bronkosten (zie hiervoor onder 7.4.2), zodat niet wordt toegekomen aan de beantwoording van de vraag aan wie de aftrekbare kosten kunnen worden toegerekend. Belanghebbende kan derhalve aan het Besluit niet het in rechte te beschermen vertrouwen ontlenen dat de restauratiekosten voor haar aftrekbare kosten vormen.

Gelijkheidsbeginsel

7.6. Evenmin komt belanghebbende een gerechtvaardigd beroep op het gelijkheidsbeginsel toe reeds omdat niet aannemelijk is geworden dat sprake is van gelijke gevallen. Gesteld noch gebleken is dat de restauratiewerkzaamheden bij de eigenaren van de andere appartementen in het voormalig pakhuis [pakhuis], zoals in de situatie van belanghebbende, al waren aangevangen op het moment dat de koopovereenkomst werd gesloten.

7.7. Gelet op het in 7.1 tot en met 7.6 overwogene heeft de Inspecteur de restauratiekosten terecht niet in aftrek toegestaan.

Immateriële schadevergoeding

7.8.1 Belanghebbende maakt aanspraak op vergoeding van de immateriële schade die hij heeft geleden door de lange duur van de bezwaarprocedure.

7.8.2. In zijn arresten van 10 juni 2011, nrs. 09/02639, 09/05112 en 09/05113, ECLI:NL:HR:2011:BO5046, ECLI:NL:HR:2011:BO5080 en ECLI:NL:HR:2011:BO5087 heeft de Hoge Raad beslist dat ook in zuivere belastinggeschillen zonder boete een schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn kan worden toegekend. Voor de beantwoording van de vraag of de redelijke termijn is overschreden, wordt aangesloten bij de uitgangspunten die zijn neergelegd in het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2005, nr. 37.984, LJN AO9006, BNB 2005/337. Dit betekent dat als uitgangspunt geldt dat, behoudens bijzondere omstandigheden, de berechting van een zaak in de bezwaar- en beroepsfase niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen, uitspraak doet. Die termijn vangt op grond van de arresten van de Hoge Raad van 10 juni 2011 in beginsel aan op het moment dat de Inspecteur het bezwaarschrift ontvangt. Als uitgangspunt voor de hoogte van de schadevergoeding hanteert de Hoge Raad een tarief van € 500 per halfjaar dat de redelijke termijn is overschreden, waarbij het totaal van de overschrijding naar boven wordt afgerond. Heeft de procedure tot de uitspraak van de rechtbank langer dan twee jaar geduurd, dan dient vervolgens voor de bezwaar- en de beroepsfase afzonderlijk te worden gezien of sprake is van een langere behandelingsduur dan gerechtvaardigd, waarbij in beginsel geldt dat de bezwaarfase binnen een half jaar en de beroepsfase binnen anderhalf jaar moet worden afgerond (vergelijk Hoge Raad 22 maart 2013, nr. 11/04270, ECLI:NL:HR:2013:BX6666).

7.8.3. De bezwaarfase heeft een aanvang genomen met de ontvangst van de bezwaarschriften tegen de onderhavige aanslagen op 25 mei 2009. De zaken zijn gezamenlijk behandeld. De bezwaarfase is geëindigd op 5 juli 2013 met de uitspraken op bezwaar. Het beroepschrift is door de rechtbank ontvangen op 26 juni 2013. De rechtbank heeft in beide zaken uitspraak gedaan op 19 november 2013. Sinds de ontvangst door de Inspecteur van de bezwaarschriften en de uitspraak van de rechtbank is afgerond vier jaar en zes maanden verstreken.

7.8.4. Voor de beantwoording van de vraag of de redelijke termijn is overschreden, is het volgende van belang. De behandeling van de bezwaarprocedures is met instemming van belanghebbende (in ieder geval) aangehouden tot het tijdstip waarop dit Hof uitspraak zou doen in de procedures van de appartementseigenaren [G] en [H] (zie brieven opgenomen in bijlage 5 bij het verweerschrift eerste aanleg). Het Hof acht het gelet hierop redelijk om de redelijke termijn van twee jaar te verlengen met de duur van deze aanhouding. Het Hof stelt dit tijdsverloop op de periode tussen het tijdstip waarop belanghebbende voor de eerste maal heeft ingestemd met de aanhouding van de bezwaarprocedures (20 augustus 2009) en het tijdstip waarop dit Hof in de procedures van [G] en [H] uitspraak heeft gedaan (24 juli 2012), neerkomend op een periode van afgerond twee jaar en elf maanden. Aangezien overigens geen bijzondere omstandigheden zijn gesteld of gebleken, bedraagt, gelet op het voorgaande, in dit geval de redelijke termijn voor de behandeling van de bezwaar- en de beroepsfase vier jaar en elf maanden.

7.8.5. Nu vanaf de ontvangst van de bezwaarschriften op 25 mei 2009 tot de uitspraak van de rechtbank op 19 november 2013 afgerond vier jaar en zes maanden zijn verstreken, is gelet op het in 7.8.1 tot en met 7.8.4 overwogene geen sprake van overschrijding van de redelijke termijn van de procedure in eerste aanleg.

7.8.6. Voor de berechting van een zaak in hoger beroep heeft ingevolge het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2005 als uitgangspunt te gelden dat het gerechtshof, behoudens bijzondere omstandigheden, uitspraak doet binnen twee jaar nadat het rechtsmiddel is ingesteld. In de onderhavige zaken is op 31 december 2013 hoger beroep ingesteld bij het Hof. Nu het Hof op 17 juni 2014 uitspraak zal doen, is in zoverre evenmin sprake van overschrijding van de redelijke termijn.

Conclusie

7.9. Gelet op het vorenoverwogene zijn de hoger beroepen ongegrond. Beslist moet worden als volgt.

Proceskosten

8. Het Hof geen acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraken van de rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door mrs. Chr.Th.P.M. Zandhuis, H.A.J. Kroon en W.M.G. Visser in tegenwoordigheid van de griffier mr. D.J. Jansen. De beslissing is op 17 juni 2014 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:*

1. *Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
2. *Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*
 - - *de naam en het adres van de indiener;*

- - de dagtekening;
- - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
- - de gronden van het beroep in cassatie.

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.