

ECLI:NL:PHR:2019:174

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	25-02-2019
Datum publicatie	15-03-2019
Zaaknummer	18/03318
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2019:578
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

aftek uitgaven voor monumentenpanden (art. 6.31 Wet IB 2001); monumentaal park. (i) Hoe de niet-aftekbare huurderslasten te bepalen bij een monumentaal park? (ii) In hoeverre worden niet-aftekbare huurderslasten verminderd door toerekening ervan aan vrijwilligerswerkzaamheden?

Feiten: de belanghebbende bezit een monumentaal park waaraan jaarlijks betaald en onbetaald onderhoud door professionele hoveniersbedrijven resp. vrijwilligers wordt gedaan. In de litigieuze jaren heeft de belanghebbende daarvoor een persoonsgebonden aftek (art. 6.31 Wet IB 2001) gevraagd en verkregen, zij het dat de Inspecteur de aftek per jaar heeft verminderd met een niet-aftekbare-huurderslastendrempel ad € 10.000.

In geschil is in hoeverre de onderhoudskosten afteikbaar zijn ex art. 6.31 Wet IB 2001, met name of en zo ja, tot welk bedrag een niet-aftekbare drempel voor 'huurderslasten' in aanmerking moet worden genomen en zo ja, of en in hoeverre die drempel beïnvloed wordt door toerekening van onbetaalde werkzaamheden van vrijwilligers aan die huurderslasten.

Rechtbank Gelderland heeft de maatstaf van een Amsterdamse Hofuitspraak (ECLI:NL:GHAMS:2003:AH9844) gevolgd: kosten van tuinonderhoud zijn afteikbaar onder art. 42a(7) Wet IB 1964 voor zover het gaat om de tuin bij een monumentenpand en zij geen huurderslasten zijn zoals bedoeld in HR BNB 1988/321. De Rechtbank achtte de Inspecteur niet geslaagd in het bewijs dat de onderhoudskosten voor meer dan € 400 per jaar bestonden uit huurderslasten en heeft de beroepen van belanghebbende gegrond verklaard.

Ook het Hof Arnhem- Leeuwarden heeft de Amsterdamse uitspraak tot uitgangspunt genomen, maar heeft voor de huurderslasten aangesloten bij de onderhoudskosten van een vergelijkbaar park zonder monumentale elementen. Gezien de omvang van het park achtte het Hof op die basis een niet-aftekbare drempel van € 10.000 niet te hoog. Hij achtte aannemelijk dat de onbetaalde vrijwilligerswerkzaamheden deels normaal tuinonderhoud betroffen, zodat dat deel de niet-aftekbare huurderslasten verkleinde. Hij heeft de niet-aftekbare drempel verlaagd met € 500 tot € 9.500.

De belanghebbende stelt vier cassatiemiddelen voor:

(i) Het Hof stelt ten onrechte een aftrekdrempel voor huurderslasten; de Amsterdamse uitspraak betrof een niet vergelijkbaar geval van 30 jaar achterstallig onderhoud;

(ii) Het gaat bij het huurdersbelang om specifieke posten, niet om een buitenwettelijke algemene drempel. 's Hof's uitspraak is inconsistent door enerzijds wel maar anderzijds niet aan te sluiten bij de Amsterdamse uitspraak;

(iii) Het park behoort niet tot belanghebbendes eigen woning en is opengesteld voor publiek. Het is dus een vrijgestelde box 3 bezitting, zodat überhaupt geen huurderslasten aan de orde zijn, want huurderslasten worden alleen in aanmerking genomen bij een (eigen) woning;

(iv) Als toch een drempel hoger dan € 400 moet gelden, is de waarde van de vrijwilligersuren tenminste € 10.000, die nagenoeg geheel (90%) het normale onderhoud betroffen, zodat een niet-aftrekbare drempel niet hoger dan € 1.000 kan zijn.

A-G Wattel meent ad middel (iii) dat het berust op een denkfout. Ook als het park geen aanhorigheid van de eigen woning is, komen kosten in verband met eigen gebruik en genot niet in aftrek. Belanghebbende lijkt te stellen dat hij en de zijnen geen gebruik en genot van het park hebben. Dit is onwaarschijnlijk en hoe dan ook een feitelijke stelling die niet voor het eerst in cassatie kan worden ingenomen, zodat het middel faalt.

Ad middel (i) en (ii) ziet de A-G twee mogelijke aftrekmaatstaven: (i) aftrekbaar zijn alleen de drukkende kosten die zien op instandhouding van de monumentale elementen die genoemd worden in aanwijzingsbeschikking als monument; of (ii) alle drukkende kosten zijn aftrekbaar, behalve de kosten die een huurder van het park niet zou maken. Beide maatstaven nopen tot een bepaling per kostenpost c.q. factuur of en in hoeverre die objectief ziet op het een of het ander, iets wat het Hof niet heeft gedaan. Toch leidt dit niet tot cassatie nu de Inspecteur aftrek van huurderslasten heeft betwist en die – volgens het Hof kennelijk redelijk – heeft geschat op € 10.000. Dan rust op de belanghebbende de last aannemelijk te maken ofwel dat zich geen gebruik en genot van het park door hem en de zijnen heeft voorgedaan, ofwel per kostenpost/factuur aan te geven of en in hoeverre die ziet op instandhouding van de monumentale parkelementen dan wel op normaal parkonderhoud. Dat heeft hij niet gedaan, zodat ook deze middelen niet tot cassatie leiden.

Ad middel (iv) constateert A-G Wattel dat de vrijwilligers niet betaald werden zodat er in zoverre geen 'drukkende' kosten ex art. 6.31 Wet IB 2001 waren en dus in zoverre ook geen toegang bestond tot de aftrekregeling, zijns inziens ook niet indirect, via een korting op de niet-aftrekbare huurderslasten. 's Hof's 'goede justitie' toerekening leidt bovendien zichtbaar tot arbitraire aftrekbepaling. Hoewel het middel doel treft, baat dat de belanghebbende dus niet, nu de aanslag niet te hoog is vastgesteld. Ook middel (iv) faalt volgens de A-G.

Conclusie: cassatieberoep ongegrond.

Conclusie

PROCUREUR-**G**ENERAAL BIJ DE **H**OGE **R**AAD DER **N**EDERLANDEN

MR. P.J. WATTEL

ADVOCAAT-**G**ENERAAL

Conclusie van 25 februari 2019 inzake:

Nr. Hoge Raad: 18/03318	[X]
Nrs. Gerechtshof: 17/00866 t/m 17/00869 Nrs. Rechtbank: AWB 16/6296 t/m AWB 16/6299	
Derde Kamer B	tegen
IB/PVV 2008, 2009, 2010 en 2012.	Staatssecretaris van Financiën

1 Overzicht

- 1.1 In geschil is de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden, met name de omvang van de niet-aftrekbare 'huurderslasten' begrepen in de uitgaven voor belanghebbendes in het monumentenregister ingeschreven landgoedpark ad gemiddeld € 66.098 per jaar in de litigieuze vier jaren. Huurderslasten zijn de kosten die "in huurderverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen," aldus HR *BNB* 1988/321. Zij verminderen het ex art. 6.31 Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) aftrekbare bedrag aan uitgaven voor monumentenpanden. In geschil is (i) hoe huurderslasten moeten worden bepaald in het geval van een monumentaal park en (ii) in hoeverre zij worden verminderd door toerekening ervan aan werkzaamheden van onbetaalde vrijwilligers die mede het park onderhouden.
- 1.2 De belanghebbende is eigenaar en bewoner van een landgoed, waartoe ook een in het monumentenregister ingeschreven park behoort, waaraan elk jaar betaalde en onbetaalde onderhoudswerkzaamheden worden verricht. De belanghebbende heeft in 2008, 2009, 2010 en 2012 te dier zake een persoonsgebonden aftrek (art 6.31 Wet IB 2001) gevraagd en verkregen, zij het dat de Inspecteur de aftrek heeft verminderd met een 'drempel' ad € 10.000 per jaar voor niet-aftrekbare huurderslasten. De belanghebbende bestrijdt die drempelopwerping.
- 1.3 De Rechtbank heeft een Amsterdamse Hofuitspraak uit 2003 (zie 6.5 hieronder)¹ gevolgd die een tuin van een monumentenpand betrof en die inhield dat kosten van tuinonderhoud in beginsel aftrekbaar zijn onder art. 42a(7) Wet IB 1964 voor zover het gaat om de tuin bij een monumentenpand en zij geen huurderslasten zijn zoals bedoeld in HR *BNB* 1988/321.² De wijze van bepalen van de omvang van de huurderslasten kon de Rechtbank echter niet afleiden uit de

Amsterdamse uitspraak omdat die zaak in een compromis eindigde. Volgens de Rechtbank heeft de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat de onderhoudskosten voor meer dan € 400 bestaan uit huurderslasten. Zij heeft de beroepen van belanghebbende gegrond verklaard.

- 1.4 Ook het Hof heeft de Amsterdamse uitspraak tot uitgangspunt genomen en overwogen dat aangesloten moet worden bij de onderhoudskosten van een vergelijkbaar park zonder monumentale elementen. Hij achtte, gezien de omvang van het park, in goede justitie een niet-aftrekbare drempel van € 10.000 niet te hoog. Wat betreft de onbetaalde werkzaamheden van de vrijwilligers heeft het Hof aannemelijk geacht dat deze deels normaal tuinonderhoud betreffen, zodat zij de kosten van het normale onderhoud verkleinden en daarmee de huurderslastendrempel verlaagden met € 500.
- 1.5 De belanghebbende acht een huurderslastendrempel onjuist. Het 'huurdersbelang' kan zijns inziens bovendien niet algemeen bepaald worden, maar moet specifieke posten betreffen; een blinde algemene drempel, zoals de Staatssecretaris van Financiën voorschrijft, kan niet op de wet worden gebaseerd (middelen (i) en (ii)). Hij stelt verder (middel (iii)) dat het park niet tot zijn eigen woning behoort maar als separaat monument is vrijgesteld in box 3. Omdat de verplichte inaanmerkingneming van het huurdersbelang zich volgens hem beperkt tot de eigen woning en aanhorigheden, is zijns inziens ten onrechte een deel van de uitgaven voor het monumentale park van aftrek uitgesloten. Als (wel) een aftrekdrempel (van meer dan € 400) in aanmerking moet worden genomen, meent de belanghebbende (middel (iv)) dat de waarde van de door de vrijwilligers aan parkonderhoud bestede uren minstens € 10.000 beloopt en daarmee die drempel verlaagt tot nihil of hoogstens € 1.000.
- 1.6 Ad middel (iii): de belanghebbende lijkt het geschil alsnog anders te willen definiëren, kennelijk ten betoge dat als sprake is van een vrijgesteld box 3-landgoed, niet-aftrekbare huurderslasten niet aan de orde zijn, maar dat lijkt mij een denkfout. Ook als het park geen aanhorigheid van de eigen woning is, komen kosten in verband met eigen gebruik en genot niet in aftrek. Belanghebbendes standpunt is kennelijk, mede gezien zijn opmerking dat het park opengesteld is voor publiek, dat hij en de zijnen geen gebruik en genot van het park hebben. Dat is onwaarschijnlijk, maar hoe dan ook een feitelijke stelling die niet voor het eerst in cassatie kan worden ingenomen, zodat het middel faalt.
- 1.7 Ad middelen (i) en (ii) zie ik twee mogelijke aftrekmaatstaven: (i) aftrekbaar zijn alleen de drukkende kosten die zien op instandhouding van de monumentale elementen die genoemd worden in aanwijzingsbeschikking als monument; of (ii) alle drukkende kosten zijn aftrekbaar, behalve de kosten die een huurder van het park niet zou maken, i.e. die van werkzaamheden die zo arbeids- of kapitaalintensief zijn dat een huurder de kosten ervan niet voor zijn rekening zal willen nemen. Beide maatstaven nopen, zoals ook de belanghebbende stelt, tot een bepaling per kostenpost c.q. factuur of en in hoeverre die objectief ziet op het een of het ander. Dit heeft het Hof niet gedaan, hoewel alle bewijsstukken voorhanden waren.
- 1.8 Dat leidt mijns inziens echter niet tot cassatie omdat de inspecteur aftrek van huurderslasten heeft betwist en die - volgens het Hof kennelijk redelijk - heeft geschat. De bewijslast dat toch *alle* kosten zien op instandhouding van de monumentale parkelementen en niet op gebruik en genot van het park, rust dan op de belanghebbende, die ten onrechte lijkt te menen dat als geen geschil bestaat over het totaal van de kosten, de inspecteur moet bewijzen dat en in hoeverre er onder die totale kosten niet-aftrekbare huurderslasten zitten. Die opvatting is onjuist. De belanghebbende moet aannemelijk maken ofwel dat zich geen gebruik en genot van het park door hem en de zijnen heeft voorgedaan, ofwel per kostenpost/factuur aangeven of en in hoeverre die ziet op instandhouding van de monumentale parkelementen dan wel op normaal parkonderhoud. Ik maak uit het dossier op dat hij dat niet heeft gedaan, maar slechts algemene stellingen heeft betrokken.
- 1.9 Ad middel (iv) meen ik dat, nu de vrijwilligers niet betaald werden, er in zoverre geen 'drukkende'

kosten ex art. 6.31 Wet IB 2001 waren, zodat in zoverre ook geen toegang tot die aftrekbe­paling bestond, ook niet indirect via korting op niet-aftrekbare huurderslasten. 's Hofs 'goede justitie' toerekening (na zijn 'goede justitie' bepaling van een aftrekdrempel ad (10.000) leidt daarnaast tot een arbitraire aftrekbe­paling. Het Hof heeft mijns inziens dus zowel art. 6.31 Wet IB als zijn motiveringsplicht geschonden, maar de belanghebbende heeft daar voordeel van gehad (nl. € 500 korting op de niet-aftrekbare huurderslasten) en heeft dus geen belang bij het doel treffen van dit middel, zodat het niet tot cassatie leidt.

1.10 Ik geef u in overweging belanghebbendes cassatieberoep ongegrond te verklaren.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

- 2.1 [X] (de belanghebbende) is eigenaar en bewoner van Landgoed [A] aan de [a-straat 1] te [Q] . Op dit landgoed bevinden zich verschillende rijksmonumenten, waaronder het circa 12 hectare grote, zelfstandige rijksmonument [B] .
- 2.2 Het aanwijzingsbesluit van de Rijksdienst voor het Cultureel Erfgoed van [00-00-0000] , monumentnummer [000] , acht de "historische tuin- en parkaanleg" behorende tot de buitenplaats [A] , [a-straat 1] te [Q] van algemeen belang en wijst het park daarom aan als rijksmonument. Het park is volgens de in het aanwijzingsbesluit opgenomen beschrijving in drie delen te onderscheiden: (i) de overplaats aan de overzijde van de [a-straat 1] waar ook de moestuin is, (ii) de aanleg door architect [C] in de directe omgeving van het huis en (iii) het hierop aansluitende parkbos in vroege landschapsstijl met een aantal oudere lanen. Behoud van het park wordt van algemeen belang geacht vanwege (i) het herkenbare formele rechthoekige lanenstelsel uit de 17/18de eeuw; (ii) de aanleg in vroege landschapsstijl; (iii) de aanleg in landschapsstijl naar het ontwerp van tuinarchitect [C] (1881-1883); (iv) het representatieve en karakteristieke van dit werk van [C] ; (v) het belang van de aanleg voor de geschiedenis van de tuin- en landschapsarchitectuur; en (vi) de functioneel-ruimtelijke samenhang met de andere onderdelen van de buitenplaats.
- 2.3 Het park wordt onderhouden door professionele partijen, maar deels ook door familie, vrienden en vrijwilligers, die daar 350 à 400 uren per jaar aan besteden en er geen vergoeding voor ontvangen.
- 2.4 De belanghebbende heeft in zijn aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) voor 2008, 2009, 2010 en 2012 gemiddeld € 120.110 per jaar aan onderhoudskosten voor monumenten als persoonsgebonden aftrek genomen, waarvan gemiddeld € 66.098 per jaar onderhoudskosten voor het monumentale park. Voor alle jaren heeft de inspecteur een lager dan het aangegeven onderhoudsbedrag in aanmerking genomen, nl. na een drempel ad € 10.000 per jaar voor niet-aftrekbare huurderslasten.
- 2.5 In geschil is in hoeverre de aangegeven onderhoudskosten aftrekbaar zijn op grond van art. 6.31 Wet IB 2001, met name of en zo ja, tot welk bedrag een niet-aftrekbare drempel voor 'huurderslasten' in aanmerking moet worden genomen en zo ja, of en in hoeverre die drempel beïnvloed wordt door toerekening van onbetaalde werkzaamheden van vrijwilligers aan de huurderslasten. Volgens de belanghebbende is slechts € 400 niet-aftrekbaar als gemiddeld bedrag voor huurderonderhoud aan een tuin of park.
- De Rechtbank Gelderland ³
- 2.6 De Rechtbank heeft de volgens haar ook onder de Wet IB 2001 nog relevante Amsterdamse uitspraak (zie 6.5 hieronder) over de bepaling van huurderlasten bij een monumentale tuin tot uitgangspunt genomen. Huurderslasten zijn volgens haar onder de Wet IB 2001 onderdeel van

het redelijkheidscriterium in art. 6.31(4) Wet IB 2001. Nu de belanghebbende geen bewijsstukken heeft ingebracht omdat hij ervan uitging dat de Inspecteur alle op de zaak betrekking hebbende stukken, waaronder de onderhoudsfacturen, aan de Rechtbank zou overleggen, lag het volgens de Rechtbank op de weg van de Inspecteur, die over de facturen beschikt, om te bewijzen dat in de door de belanghebbende opgevoerde onderhoudskosten huurderslasten zijn begrepen. Nu de Amsterdamse uitspraak, die achterstallig onderhoud betrof en in een compromis eindigde, geen richtsnoer biedt voor de bepaling van de huurderslasten, en de Inspecteur geen bewijs heeft geleverd omdat hij ten onrechte meende dat, ongeacht de aard van de kosten, altijd een drempelbedrag niet voor aftrek in aanmerking komt, heeft de Inspecteur volgens de Rechtbank niet aannemelijk gemaakt dat de onderhoudskosten voor meer dan € 400 per jaar huurderslasten betroffen. De Rechtbank heeft belanghebbendes beroepen gegrond verklaard.

Het Hof Arnhem-Leeuwarden ⁴

2.7 De inspecteur heeft voor alle vier jaren hoger beroep ingesteld. Het Hof heeft preliminair het volgende vastgesteld:

"4.1. (...). In hoger beroep heeft de Inspecteur alsnog (kopieën van) de facturen overgelegd, zodat niet langer kan worden gesteld dat de Inspecteur niet de op de zaak betrekking hebbende stukken heeft ingebracht. Aan de omstandigheid dat zulks eerst in hoger beroep is gebeurd, verbindt het Hof geen gevolgen, nu belanghebbende reeds beschikte over de facturen en verder in zijn bewijspositie niet is geschaad."

Het Hof is niet met zoveel woorden ingegaan op de bewijslastverdeling.

2.8 Ook het Hof heeft zich aangesloten bij de maatstaf uit de Amsterdamse uitspraak, maar niet bij de cijfermatige uitkomst, nu die zaak in een compromis eindigde. Op € 500 per jaar na, heeft hij belanghebbendes standpunten in hoger beroep verworpen, overwegende als volgt:

"4.4. Het Hof zal, in navolging van partijen, bovenstaande [Amsterdamse; PJW] uitspraak als uitgangspunt nemen. Niet in geschil is dat het park monumentale elementen heeft als bedoeld in de uitspraak. Voor zover deze van dien aard zijn, dat het onderhoud ervan niet zozeer ziet op het gebruik en genot daarvan, maar op de aard van de onroerende zaak en de instandhouding ervan, is sprake van verhuurderslasten.

(...).

4.7. (...). Naar het oordeel van het Hof dient voor wat betreft de huurderslasten aansluiting te worden gezocht bij de onderhoudskosten van een vergelijkbare tuin die niet beschikt over monumentale elementen. Het Hof acht, uitgaande van dit criterium en gelet op de omvang van het park, in goede justitie een bedrag van € 10.000 als normaal onderhoud in verband met het gebruik en het genot van het park niet te hoog.

4.9. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende met de door hem overgelegde stukken en foto's en de door hem ter zitting gegeven toelichting aannemelijk gemaakt dat in ieder geval een deel van de onbetaalde werkzaamheden is verricht ten behoeve van het park. Gelet op de ratio achter de toepassing van de drempel (normaal onderhoud is een niet-aftrekbare huurderslast, onderhoud opgeroepen door de wens monumentale elementen in stand te houden zijn aftrekbare verhuurderslasten) kunnen onbetaalde werkzaamheden van invloed zijn op de drempel, te weten voor zover met deze werkzaamheden het normale onderhoud wordt verricht. Het standpunt van de Inspecteur, dat altijd een drempel (van € 10.000) in aftrek dient te worden gebracht, wordt om deze reden dan ook verworpen. Het Hof acht het aannemelijk dat de onbetaalde werkzaamheden deels hebben gezien op normaal onderhoud en deels op de instandhouding van het monumentale karakter van het park, zodat met het verrichten van deze onbetaalde werkzaamheden de omvang van de kosten van het normale onderhoud – en daarmee de omvang van de in aanmerking te nemen drempel – wordt verkleind. De mate waarin dit is geschied is echter niet rekenkundig vast te stellen. Het Hof zal de in de onderhavige jaren toe te passen drempel daarom in goede justitie verlagen met € 500 tot een bedrag van € 9.500."

3 Het geding in cassatie

3.1 De belanghebbende heeft tijdig en regelmatig beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft een verweerschrift ingediend waarop de belanghebbende heeft gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft afgezien van dupliek.

3.2 De belanghebbende stelt vier niet steeds even toegankelijk geformuleerde middelen voor die ik als volgt begrijp:

(i) Het Hof stelt ten onrechte een aftrekdrempel voor huurderslasten van € 10.000, die niet op de wet gebaseerd kan worden. Ook het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2008^s (zie 5.1. hieronder) laat de hoogte van een drempel in het midden. Ten onrechte wordt in casu uitgegaan van de drempel gesteld in de Amsterdamse uitspraak, die over een ander geval ging, nl. een renovatie van een 30 jaar lang verwaarloosde tuin, terwijl het in casu gaat om regulier jaarlijks onderhoud van een park. Als er al een drempel geldt, dan moet die op € 400 worden gesteld, aldus de belanghebbende. Dat bedrag is het op honderdtallen afgeronde resultaat van deling van de compromissaire drempel uit de Amsterdamse zaak (f 25.000 of € 11.344,50) door 30 (jaar) = € 378.

(ii) 's Hof's uitspraak is inconsistent door enerzijds wel maar anderzijds niet aan te sluiten bij de Amsterdamse uitspraak, terwijl het Besluit niet expliciteert dat zijn drempel huurderslasten betreft en het daar in de Amsterdamse uitspraak wel om ging. Het gaat bij het huurdersbelang om specifieke posten, niet om een buitenwettelijke algemene drempel.

(iii) Het park behoort niet tot belanghebbendes eigen woning en is opengesteld voor het publiek. Het is daarom een vrijgestelde box 3 bezitting, zoals beschreven in onderdeel 3.2.3 van het in 5.2 geciteerde Besluit. Anders dan het Hof in r.o. 4.7 kennelijk aanneemt, is dan geen sprake van gebruik en genot van het park als onderdeel van een eigen woning. Nu de totale kosten niet in geschil zijn, zijn dan alle kosten aftrekbare onderhoudskosten voor een monumentenpand ex art. 6.31 Wet IB 2001, want niet-aftrekbare huurderslasten worden alleen in aanmerking genomen bij een (eigen) woning. Er geldt dus geen andere drempel dan de wettelijke franchise (t/m 2011) en sinds 2012 een drempel van 20% van de uitgaven.

(iv) Als toch een drempel van meer dan € 400 moet gelden, dan is de waarde van de door de vrijwilligers bestede uren op tenminste € 10.000 te stellen. Het Hof maakt enerzijds ten onrechte onderscheid tussen normaal onderhoud en monumentaal onderhoud (zie middel (ii)) en neemt anderzijds aan dat nagenoeg alle door vrijwilligers bestede tijd (op een waarde van € 500 na) ziet op monumentale elementen van het park in plaats van op normaal onderhoud. De werkzaamheden van de vrijwilligers betroffen echter nagenoeg geheel normaal onderhoud, nu voor de werkzaamheden ter instandhouding van de monumentale elementen juist professionele hoveniersbedrijven werden ingehuurd. 's Hof's korting op de niet-aftrekbare drempel ad slechts € 500 is daarom onbegrijpelijk. Aannemelijk is dat 90% van de vrijwilligersuren zit in normaal onderhoud, zodat een eventuele drempel ad € 10.000, zoals het Hof die aanneemt, gekort had moeten worden met 90% van de waarde van de vrijwilligersuren, i.e. met 90% van € 10.000 of € 9.000, leidende tot een drempel ad hoogstens € 1.000.

3.3 Bij verweer stelt de Staatssecretaris dat de belanghebbende het standpunt van de Inspecteur (dat hij onderschrijft) niet helemaal juist weergeeft. Dat standpunt is niet dat altijd een drempel geldt bij de aftrek van kosten van een monumentale tuin, ongeacht of de werkzaamheden zien op verhuurderslasten, maar dat van de totale onderhoudskosten van een monumentale tuin een drempel af gaat die het niet-aftrekbare huurdersdeel van de kosten (het deel dat ziet op normaal onderhoud bij normaal gebruik en genot van de zaak) vertegenwoordigt en als inkomensbesteding gezien moet worden, alsmede dat het vrijwilligerswerk die drempel niet verlaagt.

Ad middel (i) merkt hij op dat het Hof wel het beoordelingskader, maar niet het drempelbedrag uit de Amsterdamse uitspraak heeft overgenomen. Belanghebbendes vergelijking met de

huurderslasten van een gemiddelde, niet-monumentale tuin is door het Hof expliciet verworpen; vergeleken moet worden met de huurderslasten van een even grote maar niet-monumentale tuin. De Staatssecretaris onderschrijft 's Hofs uit diens overwegingen blijkende rechtsopvatting en diens in goede justitie genomen beslissing dat bij een park van deze omvang een drempel ad € 10.000 niet te hoog is, voldoende gemotiveerd.

Ad middel (ii) meent de Staatssecretaris dat, nu het om een uitzondering op de niet-afrekbaarheid van tuinonderhoud gaat, het op belanghebbendes weg had gelegen om specifieke posten aan te wijzen. De belanghebbende heeft echter gesteld noch onderbouwd welke specifieke kosten naar zijn mening al dan niet als aftrekbaar zijn aan te merken, en slechts een algemeen bedrag gesteld dat hij passend acht als huurderslasten voor een landgoed van deze omvang.

Ad middel (iii) stelt de Staatssecretaris dat de belanghebbende het landgoed bewoont en dat zijn feitelijke stelling dat het park geen aanhorigheid van een eigen woning is, niet met vrucht voor het eerst bij de cassatierechter ingenomen kan worden.

Ad middel (iv) constateert de Staatssecretaris dat volgens het Hof het vrijwilligerswerk de totale kosten heeft gedrukt en daarmee ook de drempel en dat het Hof aannemelijk heeft geacht dat het vrijwilligerswerk deels normaal onderhoud en deels instandhouding van monumentale elementen behelst. Hij meent dat 's Hofs overweging dat niet rekenkundig kan worden vastgesteld welke vrijwilligersuren op onderhoud en welke uren op instandhouding zagen en dat daarom de drempel in goede justitie verlaagd wordt met € 500, voldoende inzicht geeft in 's Hofs gedachtengang bij de vraag in hoeverre het vrijwilligerswerk zag op de monumentale elementen of op normaal onderhoud.

- 3.4 De belanghebbende repliceert dat de wet geen onderscheid maakt tussen normaal en groot (monumentaal) onderhoud en dat de Inspecteur, door normaal onderhoud als huurdersdeel van de als zodanig niet ter discussie staande parkonderhoudskosten aan te merken, feitelijk wel degelijk stelt dat altijd een drempel geldt, mede omdat achterwege laten van normaal (= periodiek) onderhoud veelal tot extra groot onderhoud aanleiding geeft. Hij meent ad middel (i) dat de bewijslast bij de Inspecteur gelegd had moeten worden om uitzonderingen op de goedgekeurde aftrek aannemelijk te maken en herhaalt overigens ter zake van de andere middelen zijn standpunten.

4 Wetteksten en parlementaire geschiedenis

- 4.1 *Beide partijen gaan ervan uit dat het Besluit, dat meermalen is gewijzigd zonder dat daarmee een inhoudelijke wijziging werd beoogd, van toepassing is.*⁶

- 4.2 De voorganger van art. 6:31 Wet IB 2001 is art. 42a Wet IB 1964, dat als volgt luidde (tekst van 1 januari 1998 t/m 31 december 2000):

"1. (...). [bijtelling huurwaardeforfait eigen woning].

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder eigen woning verstaan een gebouw of een gedeelte van een gebouw, met de aanhorigheden daarvan, voor zover dat, anders dan ten behoeve van een onderneming, de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden, ter beschikking staat.

(...).

7. Met betrekking tot een eigen woning die is ingeschreven in het register, bedoeld in artikel 6 van de Monumentenwet 1988, worden, in afwijking in zoverre van het eerste lid, de aldaar bedoelde kosten, lasten en afschrijvingen in aanmerking genomen voor zover die kosten, lasten en afschrijvingen te zamen zowel f 300 als 1,75 percent van de waarde van de woning in het economische verkeer doch ten hoogste f 24 000 te boven gaan."

- 4.3 *De MvA bij art. 42a Wet IB 1964 vermeldt over de gronden voor een huurwaardeforfait: ⁷*

"(...). Bovendien worden kosten in aftrek gebracht die in huurverhoudingen door de huurder plagen te

worden gedragen, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties. (...).

Veel grotere zorgen biedt echter de post onderhoud. In de eerste plaats worden, (...), als zodanig in aftrek gebracht - en volgens de huidige wettelijke bepalingen en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie is zulks toegestaan - kosten die heden ten dage in wezen geen eigenaar-verhuurderslasten zijn maar huurderslasten, zoals de kosten van behangen, binnenverf- en witwerk, tuinonderhoud en kleine reparaties. Vaak zit in deze posten ook een stuk verfraaiing en „meegaan met de mode” verscholen. Overigens in alle als onderhoudsuitgaven aangediende aftrekposten - ook als het zuivere eigenaar-verhuurderslasten zijn - schuilt veelal een stuk verbetering, verfraaiing en modernisering, daargelaten nog de vraag of overgelegde rekeningen in alle gevallen een juist beeld geven van de verrichte werkzaamheden. Nu gaat het weliswaar niet aan deze zaken tot op de bodem uit te zoeken, maar de bedragen die op deze wijze ten onrechte in aftrek worden gebracht zijn vaak zo groot, dat in deze situatie niet langer kan worden berust. Zulks zou trouwens onrechtvaardig zijn tegenover belastingplichtigen die in huurwoningen wonen of tegenover die eigenaren die wel zeer nauwgezet een splitsing maken tussen onderhouds- en verbeteringsuitgaven. Gezien de toch al sterke belasting van het aanslagregelend apparaat kan in dezen alleen een forfaitaire regeling uitkomst bieden. (...).”

4.4 Over tuinkosten vermeldt het verslag van het mondeling overleg bij dezelfde wijziging over art. 42a van de Wet IB 1964: ⁸

“20. Dient de aftrekbaarheid van tuinkosten niet in zekere mate gehandhaafd te blijven?

(...). Tuinkosten zijn eigenlijk zuivere huurderslasten, waarvan de aftrek voor eigenaren-zelfbewoners ten opzichte van huurders niet billijk is. (...).”

4.5 De huidige monumentenkostenaftrekregeling (art. 6.1(2)(g) juncto art. 6.31 Wet IB 2001) wijst uitgaven voor monumentenpanden aan als persoonsgebonden aftrekpost. Art. 6:31 Wet IB is vaak en veel gewijzigd. Ik geef gemakshalve de in de jaren 2008, 2009, 2010 en 2012 geldende teksten weer.

4.6 In 2008 luidde art 6.31 Wet IB 2001 als volgt:

“1. Als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden in aanmerking genomen:

- a. indien het een eigen woning als bedoeld in het eerste of derde lid van artikel 3.111 betreft: het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen verminderd met 0,75% van de eigenwoningwaarde, met dien verstande dat die vermindering niet minder dan € 100 en niet meer dan € 13 300 bedraagt;
- b. indien het een bezitting betreft die volgens artikel 5.1 in de belastingheffing wordt betrokken en waarbij de daarmee overeenkomende waardeveranderingen van het monumentenpand de belastingplichtige direct of indirect grotendeels aangaan: het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, verminderd met 4% van de waarde in het economische verkeer van de bezitting op de begindatum als bedoeld in artikel 5.2, waarbij de waarde in het economische verkeer van de bezitting wordt bepaald met toepassing van artikel 5.19.

2. Onder monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988.

3. Onderhoudskosten van een monumentenpand zijn 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.

4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen worden vastgesteld.”

4.7 In 2009 en 2010 luidde art. 6.31 Wet IB 2001 als volgt:

“1. Als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden in aanmerking genomen:

- a. indien het een eigen woning als bedoeld in het eerste of derde lid van artikel 3.111 betreft: het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen verminderd met 0,75% van de eigenwoningwaarde;
- b. indien het een bezitting betreft die volgens artikel 5.1 in de belastingheffing wordt betrokken en waarbij de daarmee overeenkomende waardeveranderingen van het monumentenpand de belastingplichtige direct of indirect grotendeels aangaan: het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, verminderd met 4% van de waarde in het economische verkeer van de bezitting op de begindatum als bedoeld in artikel 5.2, waarbij de waarde in het economische verkeer van de bezitting wordt bepaald met toepassing van artikel 5.19.

2. Onder monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988.

3. Onderhoudskosten van een monumentenpand zijn 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.

4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen worden vastgesteld.”

4.8 In 2012 luidde een aanzienlijk vereenvoudigd art. 6.31 Wet IB 2001 als volgt:

“1. Als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden in aanmerking genomen 80% van de drukkende onderhoudskosten. De eerste volzin is slechts van toepassing indien het een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111 betreft of indien het een bezitting betreft die volgens artikel 5.1 in de belastingheffing wordt betrokken en waarvan de waardeveranderingen de belastingplichtige direct of indirect grotendeels aangaan.

2. Onder monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988.

3. Onderhoudskosten van een monumentenpand zijn 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.”

4.9 De regeling in art. 6.31 Wet IB 2001 geldt zowel voor de eigen woning (box 1) als voor box 3 (art. 5.1-) woningen. Tot en met 2011 moest wel onderscheid worden gemaakt tussen eigen woningen en box 3-woningen voor wat betreft de bepaling van de aftrek, zoals blijkt uit de teksten in 4.6 en 4.7 hierboven. Per 2012 is dit onderscheid vervallen, zoals uit de tekst in 4.8 hierboven volgt.

4.10 Bij de totstandkoming van de Wet IB 2001⁹ is ervan uitgegaan dat de monumentenaftrekregeling van de Wet IB 1964 zou worden gecontinueerd, nu de ratio voor de aftrek dezelfde bleef. De gewijzigde formulering was enkel een modernisering waarmee geen inhoudelijke wijziging werd beoogd. De MvT vermeldt:¹⁰

“Vanuit geschiedkundig en kunsthistorisch perspectief is het van belang om cultuurhistorisch bezit in Nederland te behouden en in stand te houden. In dit licht is in het wetsvoorstel een specifieke kostenaftrek voor beschermde rijksmonumenten opgenomen, die voortborduurde op de aftrekmogelijkheid voor eigenwoningbezitters in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Er is voor gekozen om de kostenaftrek voor rijksmonumentenpanden te regelen in het hoofdstuk betreffende de persoonsgebonden aftrekposten. De reden hiervoor is dat de kostenaftrek zowel betrekking heeft op eigen woningen, die in box I in de belastingheffing worden betrokken, als op overige onroerende zaken, die in box III via de vermogensrendementsheffing in de belastingheffing worden betrokken. In box III past het minder een kostenaftrek op te nemen, daar het niet mogelijk is om in deze box tot een negatieve rendementsgrondslag te komen. Indien bijvoorbeeld tot de rendementsgrondslag van de belastingplichtige nauwelijks positief vermogen behoort, is het niet mogelijk om aftrek van monumentenkosten in box III te realiseren. (...). Datgene waarin rijksmonumentenpanden afwijken van overige panden is (...) dat ter zake van rijksmonumentenpanden beduidend meer onderhoudskosten gemaakt moeten worden om de

onroerende zaak als zodanig in stand te kunnen houden. Deze extra onderhoudskosten zijn niet specifiek verwerkt in de hoogte van het eigenwoningforfait, noch is er, anders dan via de waardering van de onroerende zaak (een hoog kostenpatroon leidt immers reeds tot een lagere waardering) bij de vaststelling van de hoogte van het forfaitaire rendement expliciet rekening mee gehouden. In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was er voor monumentenpanden een regeling opgenomen die bewerkstelligde dat ter zake van monumentenpanden die een eigen of tweede woning vormden de werkelijke kosten, lasten en afschrijvingen in aftrek konden worden gebracht. Daarbij werd rekening gehouden met de reeds in het eigenwoningforfait verdisconteerde kosten, lasten en afschrijvingen met behulp van een kostendrempel. Voor rijksmonumentenpanden die als belegging werden aangehouden of in een onderneming werden geëxploiteerd, gold evenzeer dat de desbetreffende kosten en lasten aftrekbaar waren. Ten aanzien van rijksmonumenten die een eigen woning vormen kan deze regeling uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden gecontinueerd, zonder dat nadere aanpassing nodig is. De eigenwoningregeling wordt immers in box I geplaatst en blijft op hoofdlijnen ongewijzigd. Monumentenpanden die een tweede woning of verhuurde onroerende zaak (in particulier bezit) zijn, gaan na invoering van de vermogensrendementsheffing tot de grondslag van het forfaitaire rendement behoren. Voor deze monumenten is een specifieke regeling opgenomen op grond waarvan de onderhoudskosten die ter zake van deze panden gemaakt worden in aftrek kunnen worden gebracht. Voor rijksmonumenten binnen een onderneming blijft het oude regime gehandhaafd. Het eerste lid, onderdeel a, van artikel 6.8.1 is ontleend aan artikel 42a, zevende lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Er is sprake van aftrekbare uitgaven voorzover een bepaalde drempel overschreden wordt. Tot het bedrag van de drempel zijn de kosten reeds verdisconteerd in het eigenwoningforfait. Verder kunnen kosten die ter zake van de eigen woning reeds in aftrek zijn gebracht, zoals bijvoorbeeld hypotheekrente, niet nogmaals in aftrek komen. Het eerste lid, onderdeel b, van deze bepaling bewerkstelligt dat ter zake van beschermde monumentenpanden die tot de grondslag van het forfaitaire rendement behoren de met het bijzondere karakter van een monumentenpand samenhangende extra onderhoudskosten in aftrek kunnen worden gebracht. De drempel houdt verband met het feit dat met aftrekbare kosten van onroerende zaken reeds in algemene zin forfaitair rekening wordt gehouden bij het vaststellen van het forfaitaire rendement. Om die reden en mede in het licht van de uitvoerbaarheid en doelmatigheid van de regeling is een drempel vastgesteld op 4% van de waarde in het economisch verkeer van de desbetreffende onroerende zaken. (...)."

4.11 De MvT bij de Fiscale onderhoudswet 2007 vermeldt over art. 6.31 Wet IB 2001:¹¹

"(...). De omschrijving van de term onderhoudskosten is ontleend aan het arrest HR 27 januari 1999, nr. 33.892, BNB 1999/94, en het arrest HR 30 juni 1999, nr. 34.463, BNB 1999/357.

De onderhoudskosten moeten in redelijkheid zijn gemaakt. Hiermee is, in lijn met de jurisprudentie uit de winstsfeer, o.a. het arrest HR 9 maart 1983, nr. 21.163, BNB 1983/202 (het zogenoemde [D]-arrest), beoogd aftrek te voorkomen van buitensporige uitgaven.

(...)."

5 Beleid

5.1 Bij Besluit van 16 juni 2008¹² heeft de Staatssecretaris zijn (nieuwe) beleid inzake de monumentenpandenaf trek gepubliceerd. Net als art. 6.31 Wet IB 2001 zelf, is het besluit meermalen gewijzigd zonder dat daarmee inhoudelijke wijziging werd beoogd.¹³ De relevante onderdelen luiden in de vier litigieuze jaren ongewijzigd als volgt:

"3 Huurderslasten

Niet aftrekbaar zijn de zogenoemde huurderslasten, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties (Hoge Raad, 5 oktober 1988, rolnr. 25 613, BNB 1988/321). Hierna behandel ik onder 3.1. en 3.2 de uitgaven van binnenschilderwerk en de uitgaven voor tuin of parkaanleg.

3.1 Uitgaven voor binnenschilderwerk

Uitgaven voor binnenschilderwerk kunnen worden aangemerkt als uitgaven voor monumentenpanden voor:

- schilderwerk dat samenhangt met andere onderhoudswerkzaamheden die tot aftrek leiden, bijvoorbeeld bij lekkages, optrekkend vocht, vervanging van ramen, leidingen;
- schilderwerk van bijzondere monumentale onderdelen, dat zo arbeidsintensief is dat een huurder de hoge kosten daarvan niet meer voor zijn rekening zal willen nemen.

3.2 Uitgaven voor een tuin- of parkaanleg

Uitgaven voor een tuin- of parkaanleg zijn aftrekbaar indien de aanleg als beschermd monument of als onderdeel van een beschermd monument is ingeschreven in het monumentenregister.

(...).

3.2.1 Drempel bij uitgaven voor een monumentale tuin- of parkaanleg

Voor de aftrek van tuinkosten geldt een drempel. Zie ook de uitspraak van Hof Amsterdam van 4 juli 2003, nr. 02/6278 (LJN: AH9844). Ik verzoek de Belastingdienst voorkomende gevallen in overleg met het Bureau Monumentenpanden te behandelen. Aan de hand van de ervaringen zal worden beoordeeld of er mogelijk algemene uitgangspunten zijn te formuleren voor de te hanteren drempel."

5.2 Bij Besluit van 7 september 2009, nr. CPP2009/1290M¹⁴ is het volgende onderdeel toegevoegd:

"3.2.3. Aftrek van tuinkosten als de bezitting is vrijgesteld in box 3

Monumentale tuinen en parken, die onder de Natuurschoonwet 1928 vallen, komen niet voor monumentenaftrek in aanmerking als de tuin of het park niet behoort tot een eigen woning. Deze tuinen behoren immers tot de vrijgestelde bezittingen in box 3. Door de wijze waarop artikel 6.31 van de Wet IB 2001 is geformuleerd, bestaat geen recht op monumentenaftrek.

In mijn brief van 16 juni 2009, nr. AFP09-347 heb ik aangegeven dat deze uitwerking niet is beoogd.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat de kosten van monumentale tuinen en parken die zijn vrijgesteld op grond van artikel 5.7 van de Wet IB 2001, kunnen worden aangemerkt als monumentuitgaven. Voor aftrek van de kosten moet uiteraard zijn voldaan aan de overige eisen van artikel 6.31 van de Wet IB 2001.

Ambtshalve vermindering

De uitgaven komen in aftrek in het jaar waarin zij zijn betaald of anderszins in aanmerking worden genomen op grond van artikel 6.40 van de Wet IB 2001. Op verzoek kan ambtshalve vermindering worden verleend voor de aftrek van uitgaven voor monumentale tuinen en parken. Hierbij gelden de gebruikelijke voorwaarden voor ambtshalve vermindering."

5.3 Ná de litigieuze jaren, bij Besluit van 7 maart 2016, nr. BLKB 2016/360M,¹⁵ is het Besluit van 7 september 2009, nr. CPP2009/1290M geactualiseerd, waarbij alleen redactionele wijzigingen zijn beoogd. Wel is paragraaf 3.2.1 aangevuld met een:

"Voorbeeld

Bij een in het monumentenregister opgenomen woning behoort ook een omvangrijke, in formele stijl ingerichte, tuin. Deze tuin is opgenomen in de omschrijving van het monument in het monumentenregister. De renovatiekosten voor de tuin bedragen € 10.000. De kosten zijn in 2015 voldaan. In overleg met Bureau Monumentenpanden en een taxateur zijn de normale kosten voor tuinonderhoud geschat op € 4.000 per jaar. De monumentenaftrek voor de tuin bedraagt over het jaar 2015: 80% van (€ 10.000 min € 4.000), is € 4.800."

6 Rechtspraak

6.1 U heeft meermalen geoordeeld dat de belastingheffing onder Wet IB 2001 ongewijzigd blijft ten opzichte van de Wet IB 1964 waar de wetgever geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd.¹⁶ Nu de wetgever bij parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 aangaf onder de Wet IB 2001 dezelfde aftrekmogelijkheid voor monumentenpanden te wensen als onder de Wet IB 1964,¹⁷ is de daarover gewezen rechtspraak onder de Wet IB 1964 ook onder de Wet IB 2001 van belang gebleven.

6.2 In HR *BNB* 1988/321¹⁸ overwoog u over de aftrek van monumentenkosten onder art. 42a(7) (toen lid 6) Wet IB 1964 als volgt over de kosten van onderhoud dat in huurdersverhoudingen geacht wordt gedaan te worden door de huurder (de *réparations locatives*):

“4. Beoordeling van het middel

4.1. Het Hof heeft voor het antwoord op de vraag, welke onderhoudskosten met betrekking tot een eigen woning die is ingeschreven in het register als is bedoeld in artikel 10 van de Monumentenwet voor aftrek in aanmerking komen, beslissend geoordeeld hetgeen voor de toepassing van artikel 35 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot de onderhoudskosten van een onroerend goed moet worden gerekend. Dit uitgangspunt is onjuist.

4.2. De in artikel 42a, lid 6, voor een monument getroffen regeling is geënt op de in dat artikel neergelegde forfaitaire huurwaarderegeling. Een redelijke wetstoepassing brengt daarom mede dat slechts die categorie van onderhoudskosten in aftrek wordt toegelaten die van invloed is geweest op de berekening van de in lid 1, letter a, vermelde forfaitaire bedragen. Tot laatstbedoelde categorie van kosten behoren blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 42a niet „de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties” (Memorie van Antwoord Tweede Kamer zitting 1969-1970-10 790, nummer 8, bladzijde 25 rechter kolom).“

6.3 In HR *BNB* 1999/94¹⁹ overwoog u dat:

“uitgaven voor werkzaamheden aan een monument in de zin van de Monumentenwet als onderhoudskosten kunnen worden aangemerkt indien die 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 (...).“

6.4 In *BNB* 1999/357²⁰ specificeerde u HR *BNB* 1999/94 als volgt:

“3.2. Van - in beginsel aftrekbare - onderhoudskosten is sprake indien en voorzover de werkzaamheden om de kosten waarvan het gaat, ertoe hebben gestrekt om een onroerende zaak, zoals deze bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Indien bij verbouwwerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt, moeten de verbouwwerkzaamheden 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 (zie laatstelijk HR 10 maart 1999, nr. 34348, V-N 1999/15.17, blz. 1278).“

6.5 In de al meermalen genoemde uitspraak van het Hof Amsterdam²¹ ging het om de huurderslasten ter zake van een in het monumentenregister ingeschreven tuin van 5,5 hectare die onderdeel was van een historische buitenplaats. De tuin was zo'n 30 jaar verwaarloosd geweest, leidende tot hoge herstelkosten. Het Hof Amsterdam oordeelde als volgt:

“5.1 De kosten van het tuinonderhoud zijn in een geval als het onderhavige in beginsel aftrekbaar voor zover zij zijn gemaakt met betrekking tot verhuurde onroerende zaken dan wel met betrekking tot een eigen woning die - zoals de onderhavige - is ingeschreven in het register bedoeld in artikel 6 van de Monumentenwet 1988 en het - in het laatst genoemde geval - niet gaat om kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen (HR 5 oktober 1988, nr. 25613, *BNB* 1988/321).

- 5.2. Wat het laatste betreft stelt de inspecteur zich op het standpunt dat de kosten van tuinonderhoud kosten zijn die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen. Hij beroept zich daarbij op de - ook in het genoemde arrest aangehaalde - geschiedenis van de totstandkoming van artikel 42a van de Wet, waarin de kosten van tuinonderhoud worden genoemd als kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen.
- 5.3. Het Hof is van oordeel dat de inspecteur miskent dat in een geval als het onderhavige zulks anders kan liggen. In de totstandkomingsgeschiedenis van de Wet heeft de wetgever met de bedoelde passage het oog gehad op gevallen van verhuur van normale onroerende zaken, waarin de huurder kosten van tuinonderhoud, behangen, binnenschilderwerk en kleine reparaties draagt. Deze regel lijdt evenwel uitzondering in gevallen waarin de verondersteld verhuurde onroerende zaak monumentale elementen heeft die van dien aard zijn dat het onderhoud ervan niet zozeer ziet op het gebruik en het genot van de onroerende zaak, maar op de aard van de onroerende zaak en de instandhouding daarvan. Alsdan is er sprake van verhuurderslasten. Zulks heeft de staatssecretaris van Financiën - naar het Hof begrijpt - ook erkend in zijn brief van 27 juli 1989, nr. DB89/3408, aan de vaste Commissie voor financiën, opgenomen in V-N 1989/2438, nr. 14.
- 5.4. In het onderhavige geval is sprake van een monumentale tuin. Uit de beschrijving van de taxateur van de Belastingdienst en uit de beschrijving door de Rijksdienst voor de Monumentenzorg (die tot de gedingstukken behoort) maakt het Hof op dat deze tuin zodanige kenmerken heeft dat in huurverhoudingen de lasten van het onderhoud ervan niet, althans niet volledig, door de huurder zouden worden gedragen. Zulks maakt dat, afgezien van een hierna nog te bespreken deel, de kosten van het tuinonderhoud behoren tot de bij belanghebbende aftrekbare kosten van een monumentenwoning.
- 5.5. Partijen zijn ter zitting overeengekomen dat in een geval als het onderhavige een bedrag van f 25.000 als normaal tuinonderhoud zou zijn gedragen door de huurder voor zover het gaat om de kosten die zijn toe te rekenen aan het als eigen woning van belanghebbende aan te merken gedeelte van de onroerende zaak.”

7 Box 1 of box 3 en aldaar vrijgesteld (middel (iii))?

- 7.1 Art. 42a(7) Wet IB 1964 bewerkstelligde dat de kosten, lasten en afschrijvingen ter zake van monumentenpanden in aftrek konden worden gebracht.²² Het doel van deze bepaling, dat ongewijzigd ook ten grondslag ligt aan art. 6:31 Wet IB 2001, is te bevorderen dat Nederlands cultuurhistorisch bezit in stand wordt gehouden.²³ Beide bepalingen stellen een aftredrempel in verband met kosten die al zijn verdisconteerd in het eigenwoningforfait. Bij een box 3 monumentenpand is de ratio van de drempel dat met aftrekbare kosten ter zake van onroerende zaken al geacht wordt rekening te zijn gehouden bij de vaststelling van het fictieve rendement.²⁴
- 7.2 Uit het procesdossier wordt niet duidelijk of het litigieuze park, dat een zelfstandig rijksmonument is, als een afzonderlijke bron (een box 3 bezitting) moet worden aangemerkt of als aanhorigheid bij een andere bron (de eigen woning). Volgens het boven (2.2) geciteerde aanwijzingsbesluit van de Rijksdienst voor het Cultureel Erfgoed behoort de “historische tuin- en parkaanleg” tot de buitenplaats [A] , [a-straat 1] te [Q] . Volgens de aangiften heeft belanghebbendes eigen woning mede hetzelfde adres, nl. [a-straat 1] + [a-straat 2] te [Q] .²⁵ Dat het park op hetzelfde adres, althans op nr. [a-straat 1] , is gevestigd doet vermoeden dat het om een aanhorigheid van de eigen woning gaat. Hierover hebben de partijen bij de feitenrechtters geen standpunten ingenomen, nu dit punt kennelijk niet in geschil was. De feitenrechtters hebben daaromtrent dan

ook niets vastgesteld, maar Rechtbank en Hof hebben beiden onder de feiten het volgende opgenomen:

“Eiser/belanghebbende is eigenaar en bewoner van Landgoed [A] aan de [a-straat 1] te [Q] . Op het landgoed bevinden zich verschillende monumenten, waaronder het [B] (...).”

Ik maak hieruit op dat de feitenrechters ervan uit zijn gegaan dat het park onderdeel is van één bron, een eigen woning, nl. de buitenplaats/het landgoed [A] .

- 7.3 Zoals bleek, bestaat de aftrekmogelijkheid voor zowel voor box 1-monumenten als box-3-monumenten, en zelfs voor monumenten/landgoederen die zijn vrijgesteld in box 3 (zie het Besluit geciteerd in 5.1-5.3 hierboven). De omvang van de drukkende onderhoudskosten hangt niet af van de kwalificatie van het park als box 1- of box 3- of vrijgestelde bezitting. Ook de omvang van de niet-aftrekbare huurderslasten hangt daar niet van af. Tot 2012 hing de hoogte van de ingewikkelde wettelijke *drempel* wel af van box 1 of box 3 indeling (zie de wetteksten in 4.6 en 4.7 hierboven). In 2012 is die wettelijke drempel geüniformeerd (zie 4.8 hierboven).
- 7.4 Hoewel het voor de geschiljaren 2008, 2009 en 2010 dus voor het uiteindelijk aftrekbare bedrag wel uitmaakt of het om een eigen woning of een separaat landgoed gaat, gaat het geschil daar niet over. Dat betreft immers uitsluitend de omvang van de drukkende onderhoudskosten, met name (i) welk deel daarvan niet meetelt omdat het om niet-aftrekbare huurderslasten gaat en (ii) of de bepaling van dat deel beïnvloed wordt door de waarde van het vrijwilligerswerk. Met middel (iii) lijkt de belanghebbende het geschil alsnog anders te willen definiëren, kennelijk ten betoge dat als sprake is van een vrijgesteld box 3-landgoed, er geen huurderslasten in aanmerking genomen zouden kunnen worden. Als dat de achtergrond van middel (iii) is, dan meen ik dat het op een denkfout berust: of het park nu wel of niet onderdeel uitmaakt van de eigen woning, maakt geen verschil voor wat betreft de vraag of kosten in verband met eigen gebruik en genot buiten aftrek blijven. De impliciete stelling van de belanghebbende, mede gezien zijn opmerking dat het park opengesteld is voor publiek, is kennelijk dat hij en de zijnen geen gebruik en genot van het park hebben. Dat is, hoewel niet volstrekt ondenkbaar, onwaarschijnlijk, maar hoe dan ook, zoals de Staatssecretaris terecht opmerkt, een feitelijke stelling die in cassatie niet meer onderzocht kan worden.
- 7.5 Ik meen daarom dat middel (iii) faalt.

8 (Het bewijs van) de omvang van de niet-aftrekbare huurderslasten bij een monumentaal park (middelen (i) en (ii))

- 8.1 Uit HR *BNB* 1988/321 (zie 6.2) volgt dat slechts die drukkende onderhoudskosten in aftrek komen die van invloed zijn geweest op de berekening van de forfaitaire inkomsten uit eigen woning of uit (ander) vermogen. Daartoe behoren niet “de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties”. Hoe de omvang van die huurderslasten te bepalen, liet u in het midden. Om welke kosten het precies gaat, is te minder duidelijk bij een monumentaal park, waar in het algemeen niet behangen wordt, noch binnenverf- en witwerk of kleine reparaties plaatsgrijpen, en waarvoor dus alleen de term ‘tuinonderhoud’ enig houvast biedt. Die term lijkt echter elke aftrek uit te sluiten, nu ‘parkonderhoud’ al belanghebbendes kosten lijkt te omvatten.
- 8.2 Uit HR *BNB* 1999/94 (zie 6.3) en HR *BNB* 1999/357 (zie 6.4) volgt dat de aftrekbare onderhoudskosten de kosten zijn voor werkzaamheden die ertoe hebben gestrekt om een onroerende zaak, zoals deze bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang en verder verval te voorkomen en uit de parlementaire geschiedenis van art. 6.31(3) Wet IB 2001 (zie 4.11 hierboven) volgt dat de omschrijving van de kosten in die bepaling aan de invulling van bovengenoemde arresten is ontleend. Het Hof Amsterdam (zie 6.5) heeft dat voor monumentale parken vertaald als: de kosten die zien op de aard en de instandhouding van de monumentale elementen van het park, met uitsluiting van de uitgaven die zien op het gebruik en het genot van het park. Gezien de

rechtspraak en de parlementaire geschiedenis waarop dat Hof zich baseerde, lijkt mij dat een rechtskundig correcte maatstaf, die ook aangelegd is door het Hof in de thans te beslissen zaak.

8.3 Daarvan uitgaande, meen ik dat zich twee maatstaven aandienen volgens welke bepaald kan worden welke kosten drukkende (park)onderhoudskosten zijn en welke kosten daarvan uitgesloten worden als niet-aftrekbare huurderslasten, een die uitgaat van 'niet-aftrekbaar, tenzij' en een die uitgaat van 'aftrekbaar, tenzij':

(i) de 'monumentale elementen' waarvan de instandhoudingskosten aftrekbaar zijn, kunnen achterhaald worden door de monument-aanwijzingsbeschikking te raadplegen. In belanghebbendes geval gaat het onder meer (zie 2.2 hierboven) om "het herkenbare formele rechthoekje lanenstelsel uit de 17/18e eeuw";²⁶ de kosten van instandhouding van deze in de aanwijzingsbeschikking genoemde aspecten, zijn volgens deze maatstaf aftrekbaar; de rest niet;

(ii) alle aannemelijk gemaakte drukkende parkonderhoudskosten zijn aftrekbaar, behalve de kosten die een huurder van het park (moeilijk voorstelbaar, met name als het voor het publiek toegankelijk is, zoals het litigieuze park, maar goed) niet zou maken. Daarbij kan enig houvast bieden analogische toepassing van het criterium dat het in 5.1 geciteerde Besluit (para. 3.1) stelt voor tóch aftrekbaar binnenschilderwerk: dat de werkzaamheden zo arbeids- of kapitaalintensief (of anderszins zo ingrijpend of duur) zijn dat een huurder de kosten ervan niet voor zijn rekening zal willen nemen.

8.4 Een letterlijke toepassing van het criterium 'gebruik en genot' uit de Amsterdamse uitspraak (zie. 6.5) zou ertoe nopen na te gaan *welk* gebruik en genot de belanghebbende en zijn familie, vrienden, zakenrelaties en andere bezoekers van het park precies hebben (gehad) in al die jaren en de gemaakte kosten te splitsen in vooral ziende op dat gebruik en genot en vooral ziende op instandhouding van de voor de buitenplaats van algemeen belang geachte elementen genoemd in het aanwijzingsbesluit. Daar moesten we misschien maar niet aan beginnen.

8.5 Maar ook de benaderingen genoemd in 8.3 zijn praktisch niet heel aantrekkelijk, want per kostenpost c.q. factuur zou bepaald moeten worden of en in hoeverre deze objectief ziet op het een of het ander. De feitenrechters hebben dat kennelijk getracht te vermijden. Ik vrees echter dat objectieve beoordeling per kostenpost in beginsel de enige goede manier is om uw maatstaf correct toe te passen. Ik meen daarom dat de belanghebbende terecht stelt dat het huurdersbelang specifieke posten moet betreffen en dat niet zomaar een rond bedrag uit een mouw geschud kan worden, al dan niet door een Bureau Monumentenpanden van de fiscus. Een dergelijk gefixeerd of forfaitair niet-aftrekbaar bedrag zou door de (al dan niet gedelegeerde) wetgever gesteld moeten worden; niet door het bestuur.

8.6 Het Hof heeft zich afgevraagd hoeveel het onderhoud zou kosten van een in omvang vergelijkbare tuin/park zonder monumentale elementen, dus kennelijk zonder de in het aanwijzingsbesluit genoemde elementen zoals het formele lanenstelsel uit de 17e/18e eeuw, en geschat dat dat toch wel minstens € 10.000 per jaar zou kosten. De vraag rijst echter hoe het park er zonder die elementen dan wél uitgezien zou hebben en welke onderhoudskosten dat mee zou hebben gebracht. Elk antwoord daarop lijkt mij hypothetisch en speculatief. Er valt weinig te zeggen over iets dat er niet is.²⁷ Het Hof had mijns inziens, indien het partijdebat daartoe aanleiding had gegeven, van de werkelijke feiten uit moeten gaan en had de bewijsstukken moeten raadplegen die in hoger beroep door de Inspecteur alsnog zijn overgelegd, zoals het Hof in r.o. 4.1 heeft vastgesteld (zie 2.6 hierboven). Hij had dan per kostenpost/factuur moeten beoordelen of en in hoeverre het om instandhouding of gewoon onderhoud ging.

8.7 De vraag is of dat tot cassatie leidt, nu de normale bewijslastverdeling meebrengt dat de belanghebbende die zich van een aftrekpost wil bedienen, bij betwisting aannemelijk moet maken dat hij er recht op heeft. De inspecteur heeft weliswaar het totaal van de gemaakte kosten niet betwist, maar hij heeft wel degelijk aftrekbaarheid betwist voor zover het om huurderslasten zou gaan, die hij – volgens het Hof kennelijk niet-onredelijk – geschat heeft op € 10.000 per jaar. Ik

maak uit het dossier en ook uit de cassatiemiddelen op dat de belanghebbende meent dat als er geen geschil bestaat over het totaal van de gemaakte kosten, de inspecteur moet bewijzen dat en in hoeverre er onder die totale kosten niet-aftekbare huurderslasten zitten. Die opvatting lijkt mij onjuist. De belanghebbende heeft belang bij de aftrekpost (wie eist, bewijst); hij stelt dat alle kosten aftrekbaar zijn, dus dat er geen gebruik en genot zou zijn, c.q. dat alle kosten zagen op de monumentale parkelementen; hij verkeert in de beste bewijspositie; en hij heeft de algemene ervaringsregel tegen dat mensen die een park of een tuin bezitten, daar ook gebruik van maken en van genieten. Bij betwisting van aftrekbaarheid als instandhoudingskosten, zoals in casu door de inspecteur voor zover het om huurderslasten gaat, zal de belanghebbende dus aannemelijk moeten maken ofwel dat zich geen gebruik en genot door hem en de zijnen hebben voorgedaan (dus dat er geen huurderslasten waren), ofwel per kostenpost/factuur aannemelijk moeten maken dat die ziet op instandhouding van de monumentale elementen van het park. Ik maak uit het dossier op dat hij dat niet heeft gedaan. Hij heeft dus nagelaten de aftrekbetwisting van een volgens de feitenrechter redelijk geschatte € 10.000 aan huurderslasten per jaar te ontzenuwen. Dit (toegegeven, nogal impliciete) bewijsoordeel is mijns inziens feitelijk en niet-onbegrijpelijk en daarmee in cassatie onaantastbaar.

8.8 Ik meen daarom dat de middelen (i) en (ii) niet tot cassatie leiden.

9 Toerekening van vrijwilligerswerkzaamheden? (middel (iv))

9.1 Voor de werkzaamheden van de vrijwilligers is niet betaald. Er zijn dus geen kosten die hebben 'gedrukt', zoals art. 6.31 Wet IB 2001 eist. Wordt een – op elke wijze dan ook bepaalde – waarde van hun werkzaamheden toegerekend aan de niet-aftekbare huurderslasten, dan wordt gedaan alsof zij toch 'drukken,' want dan vergroten zij de aftrekpost. Dan zou overigens logischerwijze ook de waarde van de overblijvende vrijwilligerssuren (die niet aan de *réparations locatives* toegerekend worden en dus aan de eigenaarswerkzaamheden moeten worden toegerekend), *bijgeteld* moeten worden bij de wél aftrekbare 'drukkende' kosten. Dat lijkt mij niet de bedoeling. Gratis vrijwilligers, hoe lofwaardig hun werk ook, veroorzaken geen kosten, die dus ook niet 'drukken', en zonder 'drukkende kosten' bestaat geen toegang tot art. 6.31 Wet IB 2001, ook niet indirect via een korting op de niet-aftekbare huurderslasten.

9.2 Zoals uit de Hofuitspraak blijkt, leidt fictieve toerekening ook tot arbitraire resultaten. Ik kan niet navertellen waarom het Hof de drempel verlaagt met € 500 en niet met € 250, € 1.000, € 1.500, € 5.000 of, zoals de belanghebbende bepleit: € 9.000, of welk ander bedrag ook. Ik meen dat we hier niet aan moeten beginnen. Als er kosten van professionele hoveniersbedrijven bespaard zijn, dan is dat toejuichenswaardig, maar daarmee is per definitie ook gegeven dat die – immers bespaarde – kosten *niet* 'gedrukt' hebben.

9.3 Middel (iv) treft dus bepaald doel, zelfs twee doelen: het Hof heeft mijns inziens inderdaad zowel het recht als zijn motiveringsplicht geschonden. Dat helpt de belanghebbende echter niet. Hij heeft ten onrechte € 500 korting gekregen op de niet-aftekbare huurderslasten en daarom geen belang bij het slagen van dit middel.

9.4 Middel (iv) leidt daardoor evenmin tot cassatie.

10 Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep van belanghebbende ongegrond te verklaren. Behalve op het punt van de bewijslastverdeling (als de belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt dat alle opgevoerde kosten op hem drukken, moet dan de inspecteur aanwezigheid en omvang van huurderslasten aannemelijk maken of moet de belanghebbende, als de inspecteur stelt dat er

huurderslasten zijn en daarbij een bedrag roept, aannemelijk maken dat (nagenoeg) geen sprake is van eigen gebruik en genot?), dat tot een andere uitkomst, nl. vernietiging en verwijzing zou kunnen leiden, meen ik dat zulks op basis van art. 81 Wet RO zou kunnen.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Hof Amsterdam 4 juni 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AH9844, *V-N* 2004/16.18 met annotatie van redactie, *FutD* 2003/1300.

² HR 5 oktober 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3909, *BNB* 1988/321 (zonder noot), *FED* 1988/652 (zonder noot), *V-N* 1988/2850 met annotatie van redactie.

³ Rechtbank Gelderland (zittingsplaats Arnhem) 1 augustus 2017, nrs. AWB 16/6296 tot en met AWB 16/6299, ECLI:NL:RBGEL:2017:4019, *V-N* 2017/49.2.2 met commentaar van de redactie.

⁴ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 26 juni 2018, nrs. 17/00866 tot en met 17/00869, ECLI:NL:GHARL:2018:5990, *V-N* 2018/53.1.1, *NLF* 2018/1739 met noot Griessen en *FutD* 2018-2101.

⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2008, inzake aftrek van uitgaven voor monumentenpanden, nr. CPP2008/68M, *Stcrt.* 2008, 120, *BNB* 2008/216.

⁶ Voor het belastingjaar 2008 en een deel van het belastingjaar 2009 (tot 16 september 2009) gold het Besluit van 16 juni 2008, nr. CPP2008/68M. Voor het restant van belastingjaar 2009, belastingjaar 2010 en 2012 gold het Besluit van 7 september 2009, nr. CPP2009/1290M, dat het eerstgenoemde besluit heeft geactualiseerd.

⁷ *Kamerstukken II* 1970/71, 10 790, nr. 8, p. 25-28 (MvA).

⁸ *Kamerstukken II* 1970/71, 10 790, nr. 11 (verslag mondeling overleg), p. 8.

⁹ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 32; *Kamerstukken II*, 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 530-531.

¹⁰ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 265-266.

¹¹ *Kamerstukken II* 2006/07, 30 943, nr. 3, p. 20 (MvT).

¹² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 juni 2008, inzake aftrek van uitgaven voor monumentenpanden, nr. CPP2008/68M, *Stcrt.* 2008, 120, *BNB* 2008/216.

¹³ Voor het belastingjaar 2008 en een deel van het belastingjaar 2009 (tot 16 september 2009) gold het Besluit van 16 juni 2008, nr. CPP2008/68M. Voor het restant van belastingjaar 2009, belastingjaar 2010 en 2012 gold het Besluit van 7 september 2009, nr. CPP2009/1290M, dat eerstgenoemd besluit heeft geactualiseerd.

¹⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 september 2009, inzake aftrek van uitgaven voor monumentenpanden, nr. CPP2009/1290M, *Stcrt.* 2009, 13664, *BNB* 2009/288..

¹⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2016, inzake aftrek van uitgaven voor monumentenpanden, nr. BLKB2016/360M, *Stcrt.* 2016, 13309, *V-N* 2016/21.8.

¹⁶ Vgl. bijv. HR 20 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC4763, *BNB* 2008/231 met annotatie van A.L. Mertens en HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI0456, *BNB* 2010/51 met annotatie van A.L. Mertens.

¹⁷ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 32; *Kamerstukken II*, 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 530-531.

¹⁸ HR 5 oktober 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3909, *BNB* 1988/321, *FED* 1988/652, *V-N* 1988/2850 met aantekening van de redactie.

¹⁹ HR 27 januari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2653, *BNB* 1999/94, *FED* 1999/111.

²⁰ HR 30 juni 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2817, *BNB* 1999/357, *V-N* 1999/31.20 met aantekening van de redactie.

²¹ Hof Amsterdam 4 juni 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AH9844, *V-N* 2004/16.18, met aantekening van de redactie, *FutD* 2003/1300.

²² *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 265-266.

²³ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 265.

²⁴ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 265.

²⁵ Twee zo ver uiteenlopende perceelnummers begrijp ik niet, maar dat doet niet ter zake.

²⁶ Volgens het in het dossier aanwezige aanwijzingsbesluit van de Rijksdienst voor het Cultureel Erfgoed van [00-00-0000] met monumentnummer [000] (aanwijzingsbesluit), waarin tevens andere elementen van het park 'in het algemeen belang' van de buitenplaats worden geacht.

²⁷ Dit lijkt op wijsheid van Wittgenstein, maar ik bedoel niets diepzinnigs.
