

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht
Meervoudige Belastingkamer
Kenmerk: 18/00191

Uitspraak op het hoger beroep van

██████████
wonende te ██████████
hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank)
van 14 maart 2018, nummers BRE 17/2140 in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,
hierna: de Inspecteur,

betreffende de hierna te vermelden aanslag en beschikking belastingrente.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2014 de aanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 66.025 (aanslagnummer ██████████). Bij beschikking is belastingrente van € 24 in rekening gebracht.

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar is bij uitspraken van de Inspecteur de aanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 65.757 en is de beschikking belastingrente dienovereenkomstig verminderd.

1.3. Belanghebbende is van deze uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. De griffier van de Rechtbank heeft voor dat beroep van belanghebbende een griffierecht geheven van € 46. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.4. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof. Ter zake van dit hoger beroep heeft de griffier een griffierecht geheven van € 126. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 4 april 2019 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord als gemachtigde van belanghebbende mr. H.J. van den Kerkhof, verbonden aan ABAB Belastingadviseurs en Juristen B.V., alsmede, namens de Inspecteur, mr. J.W.A. Driessen, J.M. Geerlings en mr. P.L.F. Seegers. Tijdens deze zitting is het hoger beroep gelijktijdig behandeld met het hoger beroep van de echtgenote van

belanghebbende, bij het Hof geregistreerd onder nummer 18/00190.

1.6. Belanghebbende heeft op deze zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. De Inspecteur heeft, zonder bezwaar van de wederpartij, aan het Hof een kleurenkopie van een gedingstuk overgelegd.

1.7. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.

1.8. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan:

2.1. Belanghebbende drijft met zijn echtgenote vanaf 1 januari 2011 gezamenlijk een onderneming in de vorm van een vennootschap onder firma. De bedrijfsactiviteiten bestaan uit het houden van melkvee en opfok van jongvee. Bij de winstverdeling is een aandeel van 10% voor de echtgenote en 90% voor belanghebbende overeengekomen.

2.2. Tot het ondernemingsvermogen behoren onder meer een perceel grond, woning, schuur, loods, jongveestall, ligboxenstal, een (houten) mestsil, strooiselhok, twee stierenstallen, erfverharding en plaat/sleufsil's.

2.3. Belanghebbende heeft de aangifte IB/PVV 2014 ingediend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 65.015.

2.4. Naar aanleiding van de door belanghebbende ingediende aangifte IB/PVV 2014 heeft de heer Geerlings namens de Inspecteur op 23 september 2015 een plaatselijke opname verricht bij belanghebbende. Van die plaatselijke opname is een verslag opgesteld. Dat verslag is ook voorzien van (lucht)foto's van de situatie ter plaatse. De luchtfoto's zijn van een toelichting voorzien. In het verslag is het volgende opgenomen (voor zover van belang):

‘Korte beschrijving van de situatie

(...)

Pal achter de uitbreiding van de ligboxenstal staat de mestsil. Naast de mestsil staat nog een strooiselhok. Tussen de gebouwen ligt de erfverharding.

Sleufsil's / voerplaten

Direct naast de oude jongveestall ligt de oudste sleufsil. Aanvankelijk had deze sleufsil lage keerwanden en is voorzien van een asfalt verharding (624 m²). De lage keerwanden zijn vervangen door (2,5m) hoge keerwanden en de asfaltverharding is ter plaatse bijgewerkt. De lage keerwanden zijn geplaatst bij een andere sleufsil (468 m²). Daartussen liggen twee voerplaten (2x 416 m²).

De silo's / platen kunnen aan twee zijden worden gevuld. Het ingekuilde voer (maïs / gras) kan voor alle dieren worden gebruikt, de kwaliteit van het voer bepaalt aan welke dieren (melkkoeien of jongvee) het wordt gevoerd.

Mestsilo

Wanneer de mestputten onder de ligboxenstal, oude jongveestal en de stierenstallen vol zitten wordt de mest overgepompt in de mestsilo. De mestsilo heeft hiervoor een innamepunt van waaruit het de mestsilo wordt ingepompt. Vanuit de mestput van de ligboxenstal wordt een flexibele leiding met pomp gelegd naar het innamepunt van de mestsilo. Wanneer de mestputten van de jongveestal of stierenstallen vol zit wordt een flexibele leiding met pomp gelegd naar een tweede innamepunt achter deze stallen. Vanaf dit tweede innamepunt loopt een ondergrondse leiding langs de rand van de agrarische bouwkael naar het inname punt bij de mestsilo.'

2.5. De sleufsilos/voerplaten zijn vanaf de weg toegankelijk. De erfverharding dient als toegangsweg naar het achterland en als verbinding tussen de verschillende gebouwen en bouwwerken.

2.6. Bij de aanslagregeling is de Inspecteur van de ingediende aangifte IB/PVV 2014 afgeweken. Daarbij zijn de afschrijvingskosten met betrekking tot het strooiselhok, de erfverharding en de plaat/sleufsilos gecorrigeerd omdat de bodemwaarde als bedoeld in artikel 3.30a van de Wet IB 2001 is bereikt.

2.7. De Inspecteur heeft bij uitspraken uit bezwaar de aanslag IB/PVV 2014 verminderd (zie 1.2) omdat belanghebbende in de bezwaarfase nog extra afschrijvingskosten met betrekking tot de mestsilo heeft aangevoerd.

3. Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil spitst zich toe op het antwoord op de vraag of de mestsilo, het strooiselhok, de erfverharding en de plaat/sleufsilos aanhorigheden zijn in de zin van artikel 3.30a, lid 2, van de Wet IB 2001.

Belanghebbende is van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt.

Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.

3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraken op bezwaar en vermindering van de aanslag IB/PVV 2014 tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 64.628. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1. Sinds 1 januari 2007 is een beperking in de afschrijving op gebouwen ingevoerd.

Artikel 3.30a van de Wet IB 2001 luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

- “1. Afschrijving op een gebouw in een kalenderjaar is slechts mogelijk indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan en bedraagt ten hoogste het verschil daartussen.
2. Voor de afschrijving en de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde worden de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel beschouwd. Werktuigen die van een gebouw kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken, worden als een afzonderlijk bedrijfsmiddel beschouwd.
3. De bodemwaarde van een gebouw is:
 - a. (...);
 - b. voor een ander gebouw (gebouw in eigen gebruik): 50% van de WOZ-waarde. (...).”

4.2. Vaststaat dat de bouwwerken waar het hier om gaat alle een functie hebben in het bedrijfsproces van de onderneming van belanghebbende.

4.3. Belanghebbende betoogt dat de ‘tot de onderneming behorende bouwwerken niet zijnde bedrijfsgebouwen’ zoals genoemd onder 3.1, tot de restwaarde kunnen worden afgeschreven. Volgens belanghebbende geldt voor deze bouwwerken niet de bodemwaarde van art. 3.30a van de Wet IB 2001 omdat bedoelde bouwwerken geen aanhorigheden zijn in de zin van artikel 3.30a, lid 2, van de Wet IB 2001. Belanghebbende hanteert een enge uitleg van het begrip aanhorigheden en stelt zich op het standpunt dat een bouwwerk alleen dan een aanhorigheid is indien het ‘onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar’ is aan het gebouw. Belanghebbende verwijst naar de jurisprudentie gewezen onder de Wet investeringsrekening (WIR), zoals Hoge Raad 6 juni 1984, nr. 22 425, ECLI:NL:HR:1984:AW8597, BNB 1984/267 en Hoge Raad 21 juni 1978, nr. 18 915, ECLI:NL:HR:1978:AX2853, BNB 1978/203.

4.4. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat het begrip aanhorigheden ruimer moet worden uitgelegd en alle bouwwerken betreft die ‘behoren bij, in gebruik zijn bij en dienstbaar zijn aan’ het gebouw. De Inspecteur wijst op de parlementaire geschiedenis van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 en het arrest van de Hoge Raad van 16 juli 1993, nr. 29 174, ECLI:NL:HR:1993:ZC5412, BNB 1993/281. In dit arrest is het volgende overwogen:

“3.3. (...) Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een dergelijke aanhorigheid is van belang of de stal behoort bij de als woning in gebruik zijnde boerderij, daarbij in gebruik is, en daaraan dienstbaar is. Of de stal behoort bij deze woning hangt daarbij weer af van diverse omstandigheden, zoals de afstand tussen de stal en de woning, de bouwkundige situatie, en de bereikbaarheid van de stal vanuit de woning of vanaf de daarbij behorende grond. (...)”.

4.5. In de parlementaire geschiedenis over artikel 3.30a van de Wet IB 2001 is onder meer het volgende vermeld:

“Voor de afschrijving op een gebouw worden de samenstellende onderdelen ervan de opstal, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden (bijvoorbeeld een parkeerterrein), als één geheel beschouwd.

Anders zou wellicht gesteld kunnen worden dat de ondergrond en de opstal voor de afschrijving niet hoeven te worden samengenomen. Daardoor zou bereikt kunnen worden dat een stijging van de waarde van de ondergrond de afschrijving op het gebouw zelf niet beperkt. De zogenoemde componentenbenadering is dus niet mogelijk. Een gebouw is bijvoorbeeld een kantoor, winkel, fabriek, woning of bedrijfsruimte met inbegrip van de ondergrond. De voor de investeringsaftrek en de WIR gewezen jurisprudentie inzake de term gebouw is hierbij nog steeds van betekenis. Zo zijn installaties in de open lucht geen gebouw. Hierbij kan worden gedacht aan de installatie met betrekking tot een achtbaan in een pretpark of een gesloten tank voor de opslag van door de belastingplichtige verhandelde olieproducten.”

(Kamerstukken Tweede Kamer, 2005-2006, 30 572, nr. 3, pagina 25);

en:

“De onderdelen van het gebouw kunnen zowel zelfstandige als onzelfstandige onderdelen zijn. Ook een groenvoorziening, erfverharding, bestrating, terreinverlichting, parkeerterrein e.d. die onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan het gebouw, vormt een onderdeel van een gebouw. In de jurisprudentie is veel terug te vinden over zaken die al dan niet onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar zijn aan een gebouw, bijvoorbeeld HR 27 april 1960, nr. 14 232, BNB 1960/169, Hof 's-Gravenhage 14 mei 1965, nr. 33/1965, BNB 1965/292, en HR 21 juni 1978 nr. 18 915, BNB 1978/203. Het gaat hierbij vaak om zaken die de hoofdzaak beter laten functioneren of complementeren.”

(Kamerstukken Tweede Kamer, 2005-2006, 30 572, nr. 3, pagina 37).

De hiervoor aangehaalde passages gaan over de afschrijving van een gebouw. De voor de investeringsaftrek onder de WIR gewezen jurisprudentie inzake de term gebouw is hierbij nog steeds van betekenis. Voor onderdelen van een gebouw is van belang of deze ‘onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar zijn’ aan het gebouw. Daarvoor wordt dus het enge criterium aangelegd.

4.6.1. Ten aanzien van het begrip aanhorigheden is in de Nota n.a.v. het verslag, Kamerstukken Tweede Kamer, 2005-2006, 30 572, nr. 8, pagina 106, het volgende opgenomen:

“Het begrip «aanhorigheden» komt op diverse andere plaatsen voor in de fiscale wetgeving. In de Wet IB 2001 wordt de term gebruikt in de artikelen 3.16, 3.93 en 3.111; in de Wet Vpb in artikel 10, vijfde lid. Kenmerk van aanhorigheden is dat deze bij het gebouw behoren en daaraan dienstbaar zijn. Niet noodzakelijk is dat sprake is van een fysieke verbondenheid. Uit de uitvoerige jurisprudentie over aanhorigheden blijkt dat diverse omstandigheden van belang kunnen zijn. Zo kan bij garages onder meer een rol spelen of de garage bouwkundig bij de woning behoort, en wat de afstand is tussen garage en woning (onder meer Hof 's-Hertogenbosch 29 september 1978, nr. 141/1977, V-N 1979, blz. 1437). Of een technische installatie een aanhorigheid van een gebouw vormt, hangt af van de omstandigheden, bijvoorbeeld van de functie van die installatie en de bouwkundige situatie.”

4.6.2. Verder is in de Nota n.a.v. het verslag, Kamerstukken Tweede Kamer, 2005-2006, 30 572, nr. 8, pagina 104-105, het volgende vermeld:

“De afschrijving op bedrijfsmiddelen wordt in beginsel bepaald volgens de systematiek van artikel 3.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001, met dien verstande dat op grond van artikel 3.30a, tweede lid, de afschrijving op het gebouw als geheel dient plaats te vinden. Artikel 3.30a, tweede lid, is algemeen geformuleerd en bepaalt dat «voor de afschrijving» de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel worden beschouwd. Het tweede lid voorkomt eventuele discussies hierover.”.

4.7. Aangezien artikel 3.30a van de Wet IB 2001 dateert van ruim na de WIR, acht het Hof de parlementaire geschiedenis, zoals hiervoor aangehaald, in deze leidend. Voor wat onder een gebouw moet worden begrepen wordt aangeknoopt bij het enge criterium en voor een aanhorigheid heeft het ruimere criterium te gelden. De jurisprudentie waar belanghebbende naar verwijst (zie 4.3) is weliswaar nog van betekenis voor de uitleg van wat tot een gebouw moet worden gerekend, maar kan naar het oordeel van het Hof niet worden doorgetrokken naar de uitleg van aanhorigheden als bedoeld in artikel 3.30a, lid 2, van de Wet IB 2001. De wetgever heeft zich immers uitdrukkelijk uitgelaten over het begrip aanhorigheden (zie 4.6.1) en heeft klaarblijkelijk willen aansluiten bij de wijze waarop het begrip aanhorigheid is ingevuld bij andere bepalingen in de Wet IB 2001. Dat daarbij enkel is verwezen naar wetsartikelen over de (eigen) woning, betekent naar het oordeel van het Hof niet dat de ruimere uitleg van aanhorigheden bij een woning beperkt moet worden indien het gaat om bedrijfsgebouwen.

4.8. Gelet op wat hiervoor is overwogen volgt het Hof het standpunt van de Inspecteur dat voor de term aanhorigheden beslissend is of de bouwwerken ‘behoren bij, in gebruik zijn bij en dienstbaar zijn aan’ het gebouw. Daarbij kunnen naar het oordeel van het Hof de bouwwerken niet los worden gezien van het bedrijfsproces van belanghebbende, in die zin dat beoordeling of een bouwwerk als aanhorigheid kwalificeert, moet plaatsvinden in het licht van het gebruik dat van de stallen en andere bedrijfsgebouwen wordt gemaakt, en wel in dit geval het gebruik binnen een melkveehouderij en opfokbedrijf.

4.9. Uit de gedingstukken en de toelichting tijdens de zitting volgt dat alle bouwwerken zijn gelegen in de nabijheid van de stallen en andere bedrijfsgebouwen. De mestsilo is bovendien via een slang verbonden met de mestputten onder de stallen. Verder zijn het bouwwerken die normaal gesproken behoren bij een agrarisch bedrijf als dat van belanghebbende, ze zijn daarbij in gebruik en ook dienstbaar aan de stallen. Ten aanzien van de erfverharding merkt het Hof nog op dat dit weliswaar ook wordt gebruikt door wandelaars en fietsers, maar dat dat gebruik ondergeschikt is aan het gebruik van de erfverharding binnen de bedrijfsvoering. Voor de uitoefening van het agrarische bedrijf dienen de stallen, de silo's, schuren en andere bedrijfsgebouwen immers bereikbaar te zijn. Dit maakt dat ook de erfverharding behoort bij deze gebouwen, daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is. Gelet op het voorgaande kwalificeren de bouwwerken als genoemd in 3.1 alle als aanhorigheden.

Slotsom

4.10. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en de uitspraak van de Rechtbank moet worden bevestigd.

Ten aanzien van het griffierecht

4.11. Het Hof is van oordeel dat er geen redenen aanwezig zijn om te gelasten dat de Heffingsambtenaar aan belanghebbende het door hem betaalde griffierecht geheel of gedeeltelijk vergoedt.

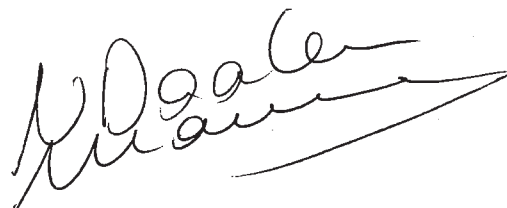
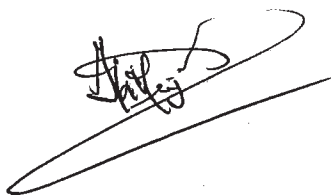
Ten aanzien van de proceskosten

4.12. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan op **2 MEI 2019**
door V.M. van Daalen-Mannaerts, voorzitter, P.A.M. Pijnenburg en A.J. Kromhout, in tegenwoordigheid van J.W.J. van der Heijden, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.



Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH 's-Gravenhage. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a) de naam en het adres van de indiener;
 - b) een dagtekening;
 - c) een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d) de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.