

ECLI:NL:GHARL:2019:8492

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	15-10-2019
Datum publicatie	25-10-2019
Zaaknummer	18/00716
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2018:3007, Bekrachtiging/bevestiging Cassatie: ECLI:NL:HR:2020:410
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	IB/PW. Bedrijfsmiddelen agrarisch bedrijf zijn aanhorigheden en vallen onder de afschrijvingsbeperking voor gebouwen (art. 3.30a Wet IB 2001).
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/2364 Belastingadvies 2019/24.4 V-N 2020/3.1.1 NLF 2019/2419 met annotatie van NTFR 2019/2852 met annotatie van mr. B. Schaafsma

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer 18/00716

uitspraakdatum: 15 oktober 2019

Uitspraak van de vijfde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 10 juli 2018, nummer AWB 18/412, ECLI:NL:RBGEL:2018:3007, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Arnhem** (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2014 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 30.613

en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 1.234. Tevens is bij beschikking 155 belastingrente in rekening gebracht.

- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar de aanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 29.272 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 2.794 en de beschikking belastingrente dienovereenkomstig verminderd.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag en de beschikking belastingrente verminderd.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 20 september 2019. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende exploiteert samen met haar echtgenoot en haar zoon een onderneming in de vorm van een maatschap. De activiteiten bestaan uit fokken en houden van melkvee, alsmede het telen van voederbieten, voedermais en overige gewassen. Tevens wordt agrarisch loonwerk verricht (hierna: het agrarische bedrijf).
- 2.2. Tot het ondernemingsvermogen van het agrarische bedrijf behoren onder meer een deel, een ligboxenstal, een varkenstal, een wagenloods, een waterbroninstallatie, een waterbron, een mestsilos, een kuilvoeropslag, een mestplaat en erfverharding. Deze zijn alle bij elkaar op hetzelfde perceel gelegen.
- 2.3. Ter zake van de mestsilos, de kuilvoeropslag, de mestplaat en de erfverharding (hierna ook: de activa) heeft belanghebbende in haar aangifte IB/PVV 2014 afschrijvingskosten in mindering gebracht op de fiscale winst. Het aandeel van belanghebbende in de afschrijving op deze activa is 238.
- 2.4. Bij de vaststelling van de aanslag IB/PVV 2014 is de Inspecteur afgeweken van de aangifte en heeft de afschrijvingen gecorrigeerd.
- 2.5. De maatschap heeft in 1988 geïnvesteerd in een afzonderlijke mestsilos. De silos heeft betonnen wanden en een drijvende PVC afdekking. Wanneer de mestputten onder de gebouwen vol zijn, wordt de mest opgeslagen in deze silos tot het moment dat de mest mag worden uitgereden op het land. Als een van de mestputten onder de gebouwen vol is, wordt de mest vanuit de put onder het gebouw in een mesttank gepompt, vervolgens naar de silos gereden en daarna gelost in de mestsilos. Op deze investering is in 2014 afgeschreven naar de restwaarde.
- 2.6. In 2008 heeft de maatschap geïnvesteerd in een kuilvoeropslag. Hierin wordt het gemaaid gras opgeslagen, totdat het aan het vee kan worden gevoerd. Tevens heeft de maatschap in 2008 geïnvesteerd in een mestplaat voor de opslag van vaste mest. Deze mest is afkomstig van het jongvee en de afkalf-/ziekenstal.
- 2.7. De investeringen in erfverharding zijn afzonderlijk geactiveerd en daarop is afzonderlijk afgeschreven. De verharding wordt aangewend om machines/werktuigen (tijdelijk) te stallen, andere materialen neer te zetten, het "verkeer" op het erf beter te laten verlopen, betere bereikbaarheid te bewerkstelligen voor leveranciers van voersilos, als toegang te dienen tot het achterland en in of bij een gebouw te

komen.

- 2.8. Namens de Inspecteur is op 3 februari 2017 een plaatselijke opname verricht bij belanghebbende. Van die plaatselijke opname is een verslag opgesteld dat voorzien is van fotos.
- 2.9. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard en de belastingaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 29.251. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de Inspecteur de activa terecht als aanhorigheden heeft aangemerkt en dat de waterbroninstallatie is aan te merken als werktuig in de zin van artikel 3.30a, tweede lid, van de Wet IB 2001 waarvoor de afschrijvingsbeperking niet geldt.

3 Geschil

In geschil is het antwoord op de vraag of vanwege de omstandigheid dat de mestsilo, de kuilvoeropslag, de mestplaat en de erfverharding bedrijfsmiddelen zijn, ze al om deze reden niet onder artikel 3.30a van de Wet IB 2001 vallen. Verder is in geschil of deze activa aanhorigheden zijn in de zin van artikel 3.30a, lid 2, van de Wet IB 2001, waardoor deze wel onder de afschrijvingsbeperking van het eerste lid vallen. Belanghebbende beantwoordt de eerste vraag bevestigend en de tweede vraag ontkennend. De Inspecteur is de tegenovergestelde mening toegedaan.

4. Beoordeling van het geschil

- 4.1. Ingevolge artikel 3.30a, lid 1 van de Wet IB 2001 is afschrijving op een gebouw in een kalenderjaar slechts mogelijk indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan en bedraagt ten hoogste het verschil daartussen. 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 (artikel 3.30a, lid 2 van de Wet IB 2001). De bodemwaarde van een gebouw is voor een ander gebouw (gebouw in eigen gebruik): 50% van de WOZ-waarde (artikel 3.30a, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet IB 2001).
- 4.2. In de parlementaire geschiedenis over artikel 3.30a van de Wet IB 2001 is onder meer het volgende vermeld:

“Tegen deze achtergrond wordt voorgesteld voor alle gebouwen een begrenzing op de afschrijving te introduceren waarbij in de maatvoering onderscheid wordt gemaakt tussen beleggingsvastgoed en vastgoed in eigen gebruik. Deze begrenzing houdt in dat op een gebouw kan worden afgeschreven tot een bepaalde waarde, de zogenoemde bodemwaarde.

Voor gebouwen in eigen gebruik wordt vanwege de hiervoor genoemde verschillen voorgesteld de bodemwaarde te stellen op 50% van de WOZ-waarde. Hierdoor kan op gebouwen in eigen gebruik gedurende een aantal jaren na de aankoop nog worden afgeschreven. De gevolgen voor gebouwen in eigen gebruik worden met dit onderscheid verzacht.

()

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 24 en 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).

- 4.3. Over het begrip aanhorigheden is in de Nota naar aanleiding van het verslag, TK, 30 572, nr. 8, paginas 50-51, 106 en 104-105, het volgende opgenomen:

“De leden van de VVD-fractie vragen zich af hoe de bodemwaarde wordt bepaald op basis van de WOZ-waarde bij industriële complexen. Als voorbeeld noemen deze leden een complex dat bestaat uit (1) een stuk braakliggende grond, (2) een installatie in de open lucht, (3) een kantoorgebouw en (4) een productiehal met een productielijn welke nagelvast aan de vloer is verbonden. De WOZ-beschikking afgegeven voor dit complex stelt de waarde vast van de braakliggende grond, de installatie in de open lucht en de productiehal (met inachtneming van de werktuigenuitzondering).

Eerst dient bepaald te worden of er sprake is van één of meer gebouwen (in de zin van de Wet IB 2001) op dit complex. In dit voorbeeld is sprake van twee gebouwen, namelijk een kantoorgebouw en een productiehal. Vervolgens moet worden bezien welk gedeelte van de WOZ-waarde tot de gebouwen moet worden gerekend. Ervan uitgaande dat de braakliggende grond tot de aanhorigheid van een gebouw behoort, wordt deze op basis van artikel 3.30a Wet IB 2001 geacht deel uit te maken van het gebouw. Met betrekking tot de productielijn doet zich de vraag voor of hiervoor de werktuigenuitzondering geldt.

Een werktuig dat alleen dienstbaar is aan een gebouw in die zin dat het werktuig het gebouw beter geschikt maakt voor gebruik, bijvoorbeeld liften, roltrappen, verwarmingsinstallaties of ventilatiesystemen, valt niet onder de werktuigenvrijstelling. Om voor die vrijstelling in aanmerking te komen, moet er met betrekking tot de werktuigen in hoofdzaak sprake zijn van dienstbaarheid aan het (productie)proces dat in het gebouw plaatsvindt. Het past bij de bedoeling van de voorgestelde aanpassing van de afschrijving op gebouwen om deze niet toe te passen op laatstgenoemde categorie werktuigen. Om dit buiten twijfel te stellen, zal in de binnenkort in te dienen nota van wijziging worden opgenomen dat voor de bodemwaarde wordt uitgegaan van de WOZ-waarde zoals deze luidt met inachtneming van de werktuigenvrijstelling, het desbetreffende onderdeel wordt daarmee dus niet tot het gebouw gerekend.

In het door deze leden genoemde voorbeeld wordt de bodemwaarde derhalve gesteld op (50% van) de WOZ-waarde met uitzondering van de WOZ-waarde die kan worden toegerekend aan de installatie in de open lucht. Op deze wijze kunnen de administratieve lasten beperkt worden gehouden.

() voor de waardebepaling is aangesloten bij het bestaande WOZ-systeem. Bij een deel van de industriële complexen zal het punt van allocatie aan de diverse gebouwen tot een discussie kunnen leiden.

()

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.

()

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.”.

4.4. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat sprake is van zelfstandige bedrijfsmiddelen die niet als gebouwen zijn aan te merken, met een eigen functie in het productieproces op grond waarvan geen afschrijvingsbeperking tot 50% van de WOZ waarde (de bodemwaarde) van toepassing is. De betreffende investeringen dienen eveneens niet te worden aangemerkt als aanhorigheden van een gebouw, omdat de bedrijfsmiddelen een volstrekt zelfstandige functie binnen de onderneming hebben. Die zelfstandige functie in het productieproces bestaat uit het ten dienste staan aan de productie van voer en melk. Belanghebbende beroept zich daarbij onder meer op de jurisprudentie die ziet op de Wet investeringsrekening (WIR) en de investeringsaftrek, 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.

4.5. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat voor de toepassing van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 verschillende bedrijfsmiddelen als één bedrijfsmiddel kunnen worden aangemerkt. Bij de invulling van het begrip "aanhorigheid" moet volgens de Inspecteur worden uitgegaan van het criterium "behoort bij het gebouw, in gebruik bij het gebouw en daaraan dienstbaar". Hij verwijst voor zijn standpunt naar de parlementaire geschiedenis van artikel 3.30a van de Wet IB 2001. Voor de invulling van het begrip aanhorigheid verwijst hij naar het arrest van de Hoge Raad van 16 juli 1993, nr. 29 174, ECLI:NL:HR:1993:ZC5412 (<https://www.navigators.nl/document/inodafc80b45f334ddfd6301b13b1186ecd5?anchor=id-793b647cd1c98a2f91dfd8b00516dcf9>), waarin de Hoge Raad heeft 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. (.)”.

4.6. Tussen partijen is niet in geschil dat de activa bedrijfsmiddelen zijn die niet als onderdelen van de gebouwen zijn aan te merken. De door belanghebbende aangehaalde jurisprudentie inzake de WIR en de investeringsaftrek en de daarin ontwikkelde criteria ziet op de vraag of sprake is van een investering in een gebouw. De activa zijn afzonderlijke bedrijfsmiddelen, zodat van een toerekening aan de gebouwen geen sprake is. Het Hof acht daarom de door belanghebbende aangehaalde jurisprudentie inzake de WIR en de investeringsaftrek minder van belang.

4.7.

Het Hof leidt uit de wettekst en de wetsgeschiedenis af, dat voor de toepassing van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 de aanhorigheden samen met het gebouw als één bedrijfsmiddel worden aangemerkt. Het is dan volgens het Hof niet van belang of de aanhorigheid, afgezien van de toepassing van artikel 3.30a van de Wet IB 2001, al dan niet een zelfstandig bedrijfsmiddel is. In de wetsgeschiedenis worden bedrijfsmiddelen als garages en technische installaties genoemd als mogelijke aanhorigheden, maar ook een braakliggend terrein wordt als mogelijke aanhorigheid aangemerkt.

- 4.8. Het begrip aanhorigheid is voor artikel 3.30a van de Wet IB 2001 niet uitgewerkt, maar in de wetsgeschiedenis wordt wel verwezen naar artikel 3.111 van de Wet IB 2001. Voor het begrip aanhorigheid is voor de toepassing van het eigenwoningforfait van belang of de zaak bij het gebouw behoort, daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is. Het Hof ziet geen reden het begrip aanhorigheid voor de toepassing van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 anders uit te leggen.
- 4.9. Belanghebbende gebruikt de activa als bedrijfsmiddelen binnen het agrarische bedrijf. De activa zijn alle bij elkaar gelegen op hetzelfde perceel. De erfverharding verbindt de overige activa met de gebouwen. Naar het oordeel van het Hof behoren de activa bij deze gebouwen, zijn ze daarbij in gebruik en zijn ze daaraan dienstbaar, zodat de Inspecteur ze terecht als aanhorigheden heeft aangemerkt.
- 4.10. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. V.M. van Daalen-Mannaerts, voorzitter, mr. R.F.C. Spek en mr. M.M. de Werd, in tegenwoordigheid van mr. A.S. van Middelkoop als griffier.

De beslissing is op 15 oktober 2019 in het openbaar uitgesproken.

De griffier is verhinderd de uitspraak De voorzitter is verhinderd de uitspraak te ondertekenen. te ondertekenen. In verband daarmee is de uitspraak ondertekend door mr. R.F.C. Spek.

(R.F.C. Spek)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 15 oktober 2019

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 DEN HAAG.**

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. de 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.