

**Kanttekeningen staatssecretaris bij afschrijving monumentaal hotel**

*Toelichting staatssecretaris van 17 juli 2008, nr. DGB 2008-3823, n.a.v. uitspraak Hof Arnhem van 5 juni 2008, nr. 2004/00583, jaar 1999*

Belanghebbende, X bv, heeft als doel het deelnemen in, en het voeren van beheer over andere vennootschappen. Haar aandelen zijn in handen van A. X bv vormde in 1997 een fiscale eenheid (fe VpB)) met haar 100%-dochteronderneming Y Beheer bv (hierna: Y) die ten doel heeft de exploitatie van onroerende zaken. Tot de fe behoorde verder Hotel Z bv (hierna: Z) die het eigenlijke hotelbedrijf exploiteert. Y verhuurt haar onroerende zaken aan Z.

Tot het vermogen van Y behoren onroerende zaken te Q. In één daarvan wordt al meer dan 125 jaar door de familie A een hotelbedrijf uitgeoefend. Het pand is in 1850 gesticht, en al sedert 1875 in de familie. De overige onroerende zaken zijn in de loop der jaren verworven en dienstbaar aan het hotelbedrijf. Het hotelbedrijf gaat telkens over van vader op zoon. In 1982 heeft A de onderneming, toen nog een eenmanszaak, van zijn vader overgenomen. Die overname heeft geruisloos plaatsgevonden. Per 1 januari 1997 is de juridische structuur gewijzigd, waarbij gebruik is gemaakt van de mogelijkheid van geruisloze inbreng. De onroerende zaken zijn bij de herstructurering ingebracht bij Y, het hotelbedrijf bij Z.

Bij de berekening van haar belastbare winst ging X bv uit van een afschrijving op de onroerende zaken van 2 of 3 procent van de aanschafwaarde van de opstallen. Daarbij heeft zij geen restwaarde toegekend aan de opstallen.

In de jaren 1997 en 1998 is het hotel (wederom) gerenoveerd en verbouwd. De kosten daarvan bedroegen € 456 500. Een deel daarvan (€ 320 400), is geactiveerd. Het verschil betreft extra kosten vanwege tijdens de werkzaamheden naar voren gekomen, niet voorziene, ernstige gebreken aan de balkenlaag en overige kosten van achterstallig onderhoud. X bv brengt in 1998 verder een bedrag van € 136 100 als kosten van groot onderhoud ten laste van haar winst.

In geschil is of de hoogte van de door X bv berekende afschrijving op de panden moet worden aangepast in verband met een stijging van de restwaarde.

*Hof*

Onderzocht moet allereerst worden of sprake is geweest van een aanmerkelijke en redelijkerwijs als blijvend te beschouwen stijging van de restwaarde die van invloed is op de hoogte van de jaarlijkse afschrijvingstermijn.

Het hof wijst op het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2007, nr. 41 283, BNB 2007/302c\*. De Hoge Raad verwijst in genoemd arrest onder meer naar het arrest van 7 november 1962 nr. 14 859. Aanpassing van de afschrijving is geboden indien de restwaarde van een bedrijfsmiddel aanmerkelijk is veranderd en die verandering redelijkerwijs als blijvend kan worden beschouwd. Dus is niet alleen van belang een stijging van de restwaarde van de grond maar ook een stijging van de restwaarde van de opstal, die aan de beschreven vereisten voldoet.

Volgens het hof geldt voor het gehele bedrijfsmiddel (opstal plus grond) dat bij de bepaling van de restwaarde geen rekening behoeft te worden gehouden met een aanmerkelijke en redelijkerwijs als blijvend te beschouwen stijging van de restwaarde indien de belastingplichtige naar verwachting de waardeverhoging niet zal realiseren doch het bedrijfsmiddel dienstbaar zal blijven aan de bedrijfsuitoefening door de belastingplichtige ter plaatse (HR 26 juni 1963, nrs. 14 909 en 14 991; BNB 1963/266A+B).

In dit geding is primair niet zozeer aan de orde de aanvankelijk door X berekende afschrijvingen op de onroerende zaken als wel de aanpassing daarvan die door de inspecteur wordt verlangd op grond van de door hem gestelde veranderde - hogere - restwaarde. Nu dit door X wordt betwist brengt een redelijke verdeling van de bewijslast met zich dat de inspecteur aannemelijk maakt dat hier sprake is van een aanmerkelijke verandering van die waarde, die redelijkerwijs als blijvend kan worden beschouwd.

Het hof zal er veronderstellenderwijs van uitgaan dat de inspecteur bedoeld bewijs heeft geleverd. Uit de hiervoor geciteerde jurisprudentie vloeit dan voort dat het aan X is aannemelijk te maken dat zij de waardestijging niet zal realiseren doch het bedrijfsmiddel dienstbaar zal blijven aan de bedrijfsuitoefening ter plaatse. Het hof acht X geslaagd in het van haar verlangde bewijs.

Ter onderbouwing van haar stelling dienaangaande, wijst X op de langdurige geschiedenis van het ter plaatse door de familie A uitgeoefende hotelbedrijf. Die onderneming is, door haar historie, ook aan die plaats gebonden. Er is sprake van een stedelijk monument in een tot beschermd stadsgebied uitgeroepen gedeelte van Q. Voortdurend wordt gezocht naar uitbreidingsmogelijkheden ter plaatse en als die mogelijkheden zich voordoen, worden ze ook gerealiseerd. Uit de lijst van uitbreidingen en verbouwingen blijkt dat X (en voorheen de familie A) voortdurend doende is haar bedrijfsvoering ter plaatse "up to date" te houden. Dat heeft zich al een aantal generaties voorgedaan en zal zich naar verwachting ook blijven voordoen. De thans tevens in geding zijnde renovatie- en onderhoudskosten tonen dat aan. Ook thans, in 2008, zijn er weer plannen voor verdergaande renovatie en aanpassingen. Volgens het hof is het, gelet op al hetgeen door X is gesteld en namens haar door A is toegelicht, aannemelijk dat, naar huidig inzicht van de directie van X, de in haar bezit zijnde onroerende zaken dienstbaar zullen blijven aan de uitoefening van het hotelbedrijf ter plaatse. Een en ander betekent dat een eventuele stijging van de restwaarde in 1998/1999 niet hoeft te leiden tot een aanpassing van de afschrijving op de onroerende zaken.

Het in totaal voor afschrijving in aanmerking komende bedrag moet worden bepaald op de kosten van aanschaf van het bedrijfsmiddel vermeerderd met de kosten van de in samenhang met de aanschaf plaatsgevonden hebbende investeringen in dat bedrijfsmiddel, verminderd met de restwaarde. De restwaarde moet schattenderwijs worden bepaald op de waarde die het bedrijfsmiddel bij de beëindiging van het gebruik door de belastingplichtige in elk geval waard zal zijn. Et moet hier worden aangenomen dat de grond dienstbaar is aan de hier in geding zijnde opstallen, zodat grond en opstallen één bedrijfsmiddel vormt. Bij de vaststelling van de restwaarde moet de waarde van de grond worden betrokken. In dit geval gaat het daarbij om de waarde van de grond en de geschatte restwaarde van de opstal naar het prijspeil op het moment dat de onroerende zaak wordt aangeschaft. Indien een onroerende zaak telkens wordt gerenoveerd, uitgebreid of aangepast, kunnen de daarmee verband houdende kosten ten laste van de winst worden afgeschreven voor zover ook die kosten teloor gaan door de aanwending van het bedrijfsmiddel. Indien en voor zover laatstgenoemde kosten naar verwachting bij de beëindiging van het gebruik van het bedrijfsmiddel door belastingplichtige nog een waarde vertegenwoordigen, moet die waarde worden toegevoegd aan de restwaarde van het bedrijfsmiddel waarop zij betrekking hebben.

X heeft gesteld dat haar onroerende zaken voortdurend door renovatie, verbouwing en uitbreiding worden aangepast aan de eisen die het hotelbedrijf aan die zaken stelt. Zij wijst op de vele verbouwingen en uitbreidingen die in de loop der jaren hebben plaatsgevonden. Het hof acht deze stelling aannemelijk. Voor zover daarbij steeds gebruik zal worden gemaakt van delen van de onroerende zaken, zoals de fundering en (delen van) het zogenoemde skelet van

het gebouw, moet worden geoordeeld dat de aanschafwaarde daarvan niet door het gebruik in de onderneming teloor gaat. Nu het hier gaat om renovaties/verbouwingen zoals de indeling van de kamers en het vernieuwen van het sanitair, is het hof van oordeel dat de renovaties en verbeteringen opgaan in het oorspronkelijke bedrijfsmiddel en dat geen sprake is van afzonderlijk af te schrijven gedeelten. Dit neemt niet weg dat binnen een bedrijfsmiddel delen kunnen worden onderkend die sneller (economisch) verouderen dan andere delen.

X heeft er kennelijk voor gekozen het verloren gaan van haar investeringen in de onroerende zaken door het gebruik daarvan in haar onderneming, tot uitdrukking te brengen door afzonderlijk op die investeringen af te schrijven. Volgens het hof kan dit in overeenstemming met goed koopmansgebruik worden geacht indien de gezamenlijke afschrijving op de door X onderkende onderdelen per jaar niet hoger is dan de (gewogen) gemiddelde afschrijving op de gehele onroerende zaak. Gelet op de gedingstukken en de daarop gegeven toelichting maakt X aannemelijk dat de door haar ten laste van haar winst gebrachte afschrijving op de onroerende zaken niet te hoog is. Zij komt, inclusief een door het hof aannemelijk geachte snellere afschrijving op verbouwingen en renovatiekosten, neer op 3 à 4 procent van de investeringen.

Het hof oordeelt hierbij aannemelijk dat X, anders dan de inspecteur heeft verondersteld, niet ook op de waarde van de ondergrond afschrijft.

Bij de berekening van de hoogte van de afschrijvingen stelt X op het standpunt dat aan de opstallen geen restwaarde kan worden toegekend. Voor zover het gaat om delen van de opstallen die ook bij toekomstige renovaties, verbouwingen en uitbreidingen worden gebruikt, zoals de fundering en (delen van) het zogenoemde skelet van het gebouw, acht het hof dit niet aannemelijk. In zoverre gaan de investeringskosten niet door het gebruik van het bedrijfsmiddel verloren. Voor zover het gaat om de kosten van renovaties en verbouwingen die na de aanschaf van de onroerende zaken hebben plaatsgevonden, acht het hof X's stelling aannemelijk dat het gaat om kosten die direct samenhangen met de specifieke bedrijfsvoering van het hotelbedrijf en aanpassingen betreft die min of meer modegevoelig zijn en onderhevig aan een snelle technische en/of economische slijtage. Die kosten gaan volledig door het gebruik van het bedrijfsmiddel teloor. Het hof acht aannemelijk dat die kosten niets toevoegen aan de restwaarde van de onroerende zaken en dus geheel voor afschrijving in aanmerking komen.

Het hof ziet ervan af om voor dit geding in goede justitie een correctie op de afschrijvingen vast te stellen. Het hof is namelijk van oordeel dat X aan het achterwege laten van correcties op dit punt, ook nadat door de Belastingdienst een boekenonderzoek is ingesteld, het in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen dat haar handelwijze juist is. Dat een en ander tijdens dat onderzoek niet uitdrukkelijk aan de orde is gesteld, doet daaraan niet af. Gelet op het algemene karakter van het boekenonderzoek kon en mocht X menen dat deze aangelegenheid tijdens het onderzoek was beoordeeld en akkoord bevonden. Aan dit vertrouwen kan niet eerder dan in het jaar 2000, het jaar waarin het boekenonderzoek is ingesteld en de inspecteur zijn standpunt nadrukkelijk heeft gewijzigd, een einde komen.

*De staatssecretaris laat weten af te zien van beroep in cassatie. Ter toelichting merkt hij het volgende op.*

In deze zaak werd geprocedeerd over de afschrijving van een monumentaal hotel in de jaren 1998 en 1999. De inspecteur heeft aangegeven dat hij berust in de uitspraak van het hof, maar dat hij voor het jaar 2000 en verder in overleg treedt met belanghebbende over een aantal aspecten. Gelet op vorenstaande zal ik geen cassatie instellen tegen deze uitspraak. Ik hecht er echter wel aan om op een

aantal punten aan te geven dat ik mij niet kan verenigen met de uitspraak van Hof Arnhem.

Ten eerste wens ik een kanttekening te plaatsen bij het oordeel van het hof over de restwaarde van het hotel. Het hof heeft geoordeeld dat nu aannemelijk is dat de dochteronderneming van X bv in het pand het hotelbedrijf zal blijven uitoefenen geen rekening behoeft te worden gehouden met de stijging van de grondwaarde bij de bepaling van de restwaarde omdat de waardestijging van de grond niet zal worden gerealiseerd. Daarbij heeft het hof niet van belang geacht dat aannemelijk dient te zijn dat de opstal aan het eind van de levensduur zal worden gesloopt en op dezelfde plek een vervangend opstal zal worden gerealiseerd. In casu lijkt echter sprake te zijn van een situatie dat X bv door voortdurend onderhoud, renovatie en verbetering het pand in stand zal houden. Voor toepassing van het arrest HR 7 november 1962, nr. 14 859, BNB 1963/6 acht ik noodzakelijk dat aannemelijk is dat sprake zal zijn van sloop van de opstal en vervolgens bouwen van een vervangend pand op de vrijgekomen grond. De Hoge Raad gebruikt namelijk in genoemd arrest de omschrijving "bij het einde van de levensduur van de opstallen" Naar mijn oordeel dient in casu bij de bepaling van de restwaarde dan ook rekening te worden gehouden met de duurzaam gestegen grondwaarde. Dit geldt temeer nu in het onderhavige geval het hotel wordt verhuurd door X bv en de exploitatie plaatsvindt door een andere vennootschap.

In de tweede plaats wil ik er op wijzen dat ik de vraag of een geruisloze inbreng toepassing van het arrest HR 5 februari 1992, nr. 27 741, BNB 1992/136 verhindert graag aan de Hoge Raad zou voorleggen. Ik acht het namelijk ook zeer goed mogelijk dat, gezien vanuit de vennootschap sprake is van aankoop van een onroerende zaak. In dat geval zou sprake zijn van bedrijfsklaar maken van de aangekochte onroerende zaak en acht ik de stelling van de inspecteur dat het achterstallig onderhoud geactiveerd dient te worden een juiste benadering.