

# ECLI:NL:GHAMS:2001:AD8292

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	23-10-2001
Datum publicatie	21-01-2002
Zaaknummer	01/00480
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Gelet op besluit staatssecretaris komen de door belanghebbende gedane investeringen in kampeerboerderij en inventaris in aanmerking voor investeringsaftrek.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2002/9.12 met annotatie van Redactie FutD 2002-0222

## Uitspraak

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Dertiende Enkelvoudige Belastingkamer

PROCES-VERBAAL

van de mondelinge uitspraak in het beroep van X te Z, belanghebbende,

tegen

een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen te P, hierna de inspecteur, gedagtekend 5 januari 2001, betreffende de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997.

Het beroep is behandeld ter zitting van 9 oktober 2001.

Beslissing

Het Hof:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de bestreden uitspraak;
- vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 9.765;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een beloop van *f* 710 en wijst de Staat aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen;

- gelast de Staat het gestorte griffierecht ad f 60 aan belanghebbende te vergoeden.

## Gronden

1. Belanghebbende heeft op 12 september 1997 samen met zijn echtgenote een woonhuis met kampeeraccommodatie, inventaris, schuren en onder- en bijgelegen grond gekocht en exploiteert sindsdien in firmaverband met zijn echtgenote een kampeerboerderijbedrijf onder de naam A. Het woonhuis en een gedeelte van de grond worden door belanghebbende als privé-vermogen aangemerkt, de overige onroerende zaken met bestemming groepsverblijf worden als ondernemingsvermogen aangemerkt. De waarde van deze overige onroerende zaken exclusief grond is vastgesteld op | 367.047. De waarde van de door belanghebbende overgenomen inventaris beloopt | 50.000. Het aandeel van belanghebbende hierin beloopt 50%, derhalve is voor belanghebbende sprake van een investeringsbedrag van | 208.524 (| 183.524 + | 25.000).

2. De accommodatie bestaat uit een verbouwde authentieke stal waarin zich de keuken, het dagverblijf en een slaapverblijf bevinden, een toiletgebouw, een tweede slaapgebouw op een 60 meter verder gelegen terrein alwaar zich ook een sportveld bevindt en een parkeerterrein. Ingevolge een met een nabij gelegen tropisch zwemparadijs gesloten overeenkomst kunnen de gasten aldaar 50% korting op de entreprijs krijgen. De accommodatie wordt alleen verhuurd aan groepen bestaande uit minimaal 25 en maximaal 46 personen. Verder wordt verhuurd op basis van zelfverzorging, men dient zelf slaapzak, kussensloop en onderlaken mee te nemen. Belanghebbende verstrekt zijn gasten het gebruik van de accommodatie, waarin zijn inbegrepen slaapgelegenheden en het gebruik van een keuken, sanitaire voorzieningen, water, elektriciteit, het sportveld en het parkeerterrein. Al deze diensten worden verstrekt tegen een all-in-prijs van | 45 per persoon per weekend. Daarnaast worden reserveringskosten ad | 27,50 en schoonmaakkosten ad | 175 in rekening gebracht. Ter zitting heeft belanghebbende verklaard dat jaarlijks gemiddeld 48 verschillende groepen in het weekeinde dan wel van maandag tot vrijdag gebruik maken van de accommodatie.

3. In geschil is of belanghebbende voor de investering in de accommodatie ad | 367.047 en inventaris ad | 50.000 recht heeft op investeringsaftrek.

4. Artikel 61a, lid 5, aanhef en onderdeel j, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (tekst van 24 mei 1978 tot en met 31 december 1983), luidde voor zover hier van belang:

"5. Tot de bedrijfsmiddelen worden niet gerekend:

(...)

j. gebouwen en installaties van een natuurlijk persoon welke bestemd zijn om - direct of indirect - hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden (...)."

5. Bij de parlementaire behandeling van de wet waarmee artikel 61a, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet) werd ingevoerd, is naar aanleiding hiervan het volgende opgemerkt.

Met art. 61a, vijfde lid, letter j, van de Wet

"(...) wordt voorkomen dat de regeling van de investeringsbijdragen particulieren zou stimuleren aan de verwerving van gebouwen (...) voor de verhuur een bedrijfsmatig karakter te geven."

(Aanvullende memorie van antwoord, Kamerstukken I 1977-1978, 14 377, nr. 12, blz. 16.)

"Naar aanleiding van de vraag (...), of de (...) uitsluiting van gebouwen welke bestemd zijn voor de verhuur, niet te ver gaat in die zin, dat daardoor ook natuurlijke personen worden getroffen die werkelijk ondernemer zijn, zij opgemerkt dat bij elke bepaling welke oneigenlijk gebruik beoogt af te snijden een belangenafweging dient plaats te vinden. De scheiding eigenlijk/oneigenlijk gebruik is veelal niet exact aan te geven. (...) Daardoor valt er niet aan te ontkomen dat door de voorgestelde bepaling tevens situaties worden getroffen waarin geen sprake is van oneigenlijk gebruik. (...)"

(Nota naar aanleiding van het eindverslag, Kamerstukken 1977/78, 14 377, nr. 17, blz. 53.)

6. De minister van Economische Zaken en de staatssecretaris van Financiën betoogden bij de behandeling van de Rijksbegroting voor 1979 (Lijst van vragen en antwoorden d.d. 27 juni 1979, zitting 1978-1979 - 15 300, Hoofdstuk IXB en Hoofdstuk XIII, nr. 21, vraag 52) het volgende:

"52. Vraag. a. Kunnen de bewindslieden onderschrijven dat van „ter beschikking stellen van gebouwen en installaties" alleen dan sprake is, indien het gebouw of de installatie als zodanig voor een voor dat gebouw of die installatie gebruikelijke termijn aan derden wordt verhuurd, en in ieder geval niet, indien het gebruik van (een deel van) het gebouw of die installatie plaatsvindt in het kader van dienstverlening waarbij dit tijdelijk gebruik een onverbreekelijk onderdeel van de geleverde prestatie is?

b. Is het de bewindslieden bekend dat in de praktijk over de vraag of aanspraak gemaakt kan worden op premiëring onduidelijkheid bestaat bij de exploitatie van parkeergarages, veembedrijven, etc.?

Antwoord. (...) dat sprake is van "ter beschikking stellen" wanneer een ander in de gelegenheid wordt gesteld van het gebodene gebruik te maken (...) Zelfs bij afstand van het gebruik van (een deel van) een gebouw, zoals dat bij hotelexploitatie plaatsvindt, is in strikte zin sprake van "ter beschikking stellen" van (een gedeelte van) een gebouw. Omdat dit laatste - in het bijzonder in de dienstensector - niet strookt met de bedoeling van de wet, zijn de inspecteurs gemachtigd een minder strikt standpunt in te nemen indien voldaan is aan de volgende drie voorwaarden:

- er is een normale zakelijke exploitatie, waarbij
- de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl
- een relatie tussen de eigenaar/exploitant en de gebruiker(s), afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt.

Wordt aan deze drie criteria voldaan, dan zal de inspecteur met betrekking tot hotels, café's, restaurants, tennishallen, bowling-banen, squashbanen en dergelijke, die bestemd zijn om ten gebruike te worden afgestaan aan particulieren, niet het standpunt innemen dat er sprake is van "ter beschikking stellen".

(Antwoord vraag b en c) "(...) In hoeverre investeringen in parkeergarages en vemen recht geven op investeringsbijdragen kan worden beoordeeld aan de hand van het onder a gegeven antwoord. Indien een ondernemer investeert in een parkeergarage bij een winkelcentrum waar de bezoekers korte tijd hun auto's stallen, dan zal de inspecteur hem op grond van de bovenvermelde drie criteria veelal investeringsbijdragen kunnen verlenen.

Betreft het daarentegen een investering in een parkeergarage die wordt verhuurd aan een derde, dan zal de inspecteur het uitgangspunt blijven volgen dat sprake is van het ter beschikking stellen van een gebouw."

7. Van 1 januari 1984 tot 1 januari 1990 luidde artikel 61a, vijfde lid, aanhef en onderdeel m, van de Wet:

"5. Tot de bedrijfsmiddelen worden niet gerekend:

(...)

l. gebouwen welke zijn bestemd om - direct of indirect - hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden (...)".

8. Bij Wet van 28 december 1989, Stb. 601, tot invoering in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting van een investeringsaftrek voor investeringen van een beperkte omvang en intrekking van de Wet investeringsrekening is met ingang van

1 januari 1990 het voor het onderhavige jaar geldende artikel 11 van de Wet ingevoegd. Deze nieuwe investeringsaftrek was bedoeld als vervanging van de voormalige kleinschaligheidstoelage uit de Wet investeringsrekening (WIR) die was geregeld in de artikelen art. 61, en volgende, van de Wet. Artikel 11 van de Wet (tekst 1997) luidt voor zover hier van belang:

"1. Ingeval in een kalenderjaar:

a. voor een bedrag van meer dan f 3600 doch niet meer dan f 534 000 in bedrijfsmiddelen wordt geïnvesteerd, wordt op verzoek bij de aangifte van de belastingplichtige een in het tweede lid, onderdeel a, aangewezen percentage van het investeringsbedrag ten laste gebracht van de winst over dat jaar (investeringsaftrek);

(...)

2. Bij:

a. een investeringsbedrag in een kalenderjaar van meer dan f 179.000 doch niet meer dan f 238.000 bedraagt de investeringsaftrek 16%

(...)

5. Voor de toepassing van dit artikel worden niet tot de bedrijfsmiddelen gerekend:

(...)

d. woonhuizen, daaronder begrepen tot bewoning dienende gedeelten van bedrijfspanden;

(...)

6. Tot de bedrijfsmiddelen worden voorts niet gerekend:

a. voor de toepassing van het eerste lid, eerste volzin, onderdeel a: bedrijfsmiddelen welke zijn bestemd om - direct of indirect - hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden;

(...)".

Deze tekst is - voor zover hier van belang - sedert de invoering per 1 januari 1990 niet gewijzigd.

9. De hiervóór onder 8 geciteerde tekst van artikel 11, zesde lid, onderdeel a, was oorspronkelijk in het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de invoering van de Wet van 28 december 1989, Stb. 601, opgenomen in onderdeel b van het zesde lid. In de memorie van toelichting, 1989-1990 - 21 343, nr. 3, blz. 9, is ter zake hiervan het volgende opgemerkt:

"Ingevolge onderdeel b zijn van investeringsaftrek uitgesloten alle bedrijfsmiddelen welke aan derden ter beschikking worden gesteld. Dit onderdeel behelst enerzijds de continuering - tevens stroomlijning - van de uitsluitingsbepalingen die het WIR-regime in deze sfeer thans kent. Anderzijds brengt dit onderdeel ten opzichte van dat regime een beperking aan doordat roerende zaken welke zijn bestemd om aan derden ter beschikking te worden gesteld, bij voorbeeld in de vorm van verhuur, voortaan steeds van investeringsaftrek zullen zijn uitgesloten, derhalve ook indien deze bedrijfsmiddelen worden verhuurd aan de marktsector. Daarbij hebben wij overwogen dat belastingplichtigen die investeren in voor de verhuur bestemde bedrijfsmiddelen als regel reeds

vanwege de omvang van hun jaarinvesteringen, mede gelet op de voorgestelde verlaging van het maximum-investeringsbedrag (...), niet voor investeringsaftrek in aanmerking zouden komen, en voorts dat de in dit onderdeel neergelegde algehele uitsluiting van bedrijfsmiddelen die ter beschikking worden gesteld de duidelijkheid, en daarmee de uitvoerbaarheid, van de nieuwe regeling ten goede komt."

10. In zijn Besluit van 21 december 1999, nr. DB99/2732M, BNB 2000/87, heeft de staatssecretaris voor zover hier van belang, het volgende besloten.

#### "1. Inleiding

Bedrijfsmiddelen welke zijn bestemd om - direct of indirect - hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden, komen op grond van artikel 11, zesde lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, niet in aanmerking voor investeringsaftrek.

De Hoge Raad heeft een tweetal arresten gewezen met betrekking tot het ter beschikking stellen van roerende zaken. Naar aanleiding daarvan zijn mij nadere vragen gesteld over het onderscheid ter beschikking stellen aan derden versus het in eigen gebruik zijn van roerende zaken bij investerende ondernemers. In dit besluit geef ik, gelet op de parlementaire geschiedenis en met inachtneming van de jurisprudentie, een praktisch handvat voor het aanbrengen van dit onderscheid.

#### 2. Parlementaire geschiedenis en jurisprudentie

##### a. parlementaire geschiedenis

Bij de invoering van de WIR is in de parlementaire behandeling niet aangegeven wat onder "ter beschikking stellen" moet worden verstaan. In antwoord op nadien in het parlement gestelde vragen is geantwoord dat sprake is van "ter beschikking stellen" wanneer een ander in de gelegenheid wordt gesteld van het gebodene gebruik te maken, onder welke naam of in welke vorm dan ook. Hierbij moet niet alleen worden gedacht aan verhuur. Ook bij time-charter van schepen en bij hotelexploitatie is in principe sprake van "ter beschikking stellen". Omdat een uitsluiting in de dienstensector zoals bij hotelexploitatie niet is bedoeld, wordt een minder strikt standpunt ingenomen indien sprake is van een normale zakelijke exploitatie, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl een relatie tussen de eigenaar/exploitant en de gebruiker(s), afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt. Te denken valt hierbij aan hotels, café's, restaurants, tennishallen, bowling-banen, squash-banen en dergelijke. (vraag 52, Kamerstuk 15 300, IXB en XIII, nr. 21).

Bij de invoering van de huidige investeringsaftrek is gezegd dat het begrip "ter beschikking stellen" is ontleend aan het WIR-regime en de continuering en stroomlijning behelst van de uitsluitingsbepalingen die dit regime in deze sfeer ook reeds kende, maar in vergelijking daarmee een beperking aanbrengt doordat roerende zaken welke zijn bestemd om hoofdzakelijk aan derden ter beschikking te worden gesteld, bij voorbeeld in de vorm van verhuur, steeds van investeringsaftrek zijn uitgesloten, derhalve ook indien deze bedrijfsmiddelen worden verhuurd aan de marktsector. (MvT, Wet van 28-12-89, Kamerstuk 21 343, nr. 3, blz. 9).

(...)

#### 3. Roerende zaken

De hiervoor weergegeven jurisprudentie geven mij aanleiding een nadere verduidelijking te geven met betrekking tot investeringen in bepaalde roerende zaken waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen enerzijds het rechtstreeks als zodanig ter beschikking stellen aan derden en anderzijds het binnen het kader van de eigen bedrijfsuitoefening gebruiken. Bij dit onderscheid kan naar mijn mening

de hoofdwerkzaamheid van de onderneming van belang zijn.

In het geval de hoofdwerkzaamheid van de onderneming is gericht op het ter beschikking stellen van roerende zaken, ook in het geval van een kortstondige periode, komen deze niet in aanmerking voor investeringsaftrek. In die situatie wordt een prijs betaald om gebruik te mogen maken van het desbetreffende bedrijfsmiddel als zodanig. Als voorbeelden valt hierbij te denken aan speciaal voor verhuur bestemde roerende zaken zoals videobanden, gereedschappen, stoelen, servies, steigers, tenten, fietsen, aanhangwagens, kano's, kartauto's en dergelijke.

In het geval het ter beschikking stellen van het desbetreffende bedrijfsmiddel geen bedrijfsdoel op zich zelf is, maar als ondergeschikte nevenprestatie uitsluitend deel uitmaakt van een meer omvattende dienstverlening waarvoor een all-in-prijs wordt berekend, en dit geheel van diensten de hoofdwerkzaamheid is van de onderneming, en deze dienstverlening op zichzelf niet is aan te merken als het verhuren of op andere wijze ter beschikking stellen van het bedrijfsmiddel als zodanig, kan de investering in principe in aanmerking komen voor investeringsaftrek. Als voorbeelden valt hierbij te denken aan het ter beschikking stellen van bestek in een restaurant, een pan bij het geven van kookles, een zadel bij het geven van paardrijles, een golfclub bij een midgetgolfspel, een bowlingbal bij een bowlingspel, een paintballgeweer bij een paintballspel."

11. Het Hof is, mede gelet op het arrest van de Hoge Raad van 11 januari 1989, nr. 25 038, BNB 1989/61, van oordeel dat de accommodatie, bestaande uit een verbouwde stal en een slaapgebouw, met name gelet op de aard en inrichting daarvan, niet kan worden aangemerkt als woonhuis of tot bewoning dienend gedeelte van een bedrijfspand.

12. Het Hof oordeelt verder dat, nu de staatssecretaris in het hiervoor onder 10 genoemde Besluit binnen zijn bestuursbevoegdheid behoorlijk bekendgemaakte regels heeft vastgesteld omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die de inspecteur wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast, zal moeten worden getoetst of belanghebbende op basis van dit Besluit recht kan doen gelden op investeringsaftrek. Hierbij moet naar het oordeel van het Hof mede acht worden geslagen op de bedoeling van de wetgever zoals die onder meer blijkt uit de onder 5, 6 en 9 hiervoor opgenomen wetsgeschiedenis.

13. Naar is komen vast te staan maken jaarlijks gemiddeld 48 groepen voor een weekend of midweek gebruik van de accommodatie en levert belanghebbende deze groepen tegen een all-in-prijs een pakket diensten bestaande uit het gebruik van de accommodatie, waarin is inbegrepen slaapgelegenheid en het gebruik van een keuken, sanitaire voorzieningen, water, elektriciteit, het sportveld en het parkeerterrein. Het Hof is gelet hierop van oordeel dat sprake is van een normale zakelijke exploitatie, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl een relatie tussen de belanghebbende en de gebruikers, afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt. Anders dan de inspecteur kennelijk meent sluiten de bewoordingen van de door de minister van Economische Zaken en de staatssecretaris van Financiën bij de behandeling van de Rijksbegroting voor 1979 aangegeven bedoeling van de wetgever, zoals hiervoor opgenomen onder 6, niet uit dat een bedrijf als dat van belanghebbende daar ook onder bedoeld is te zijn begrepen nu daaruit, gelet op de woorden "zoals" en "en dergelijke" en het feit dat ook een parkeergarage als mogelijk voorbeeld wordt genoemd, duidelijk blijkt dat deze opsomming niet limitatief bedoeld is.

14. Het vorenstaande leidt eveneens tot de slotsom dat het ter beschikking stellen van de door belanghebbende gekochte inventaris geen bedrijfsdoel op zich zelf is, maar als ondergeschikte nevenprestatie uitsluitend deel uitmaakt van een meer omvattende dienstverlening waarvoor een all-in-prijs wordt berekend. Dit geheel van diensten is de hoofdwerkzaamheid van de onderneming en

deze dienstverlening is op zichzelf niet aan te merken als het verhuren of op andere wijze ter beschikking stellen van het bedrijfsmiddel als zodanig.

15. Het Hof is van oordeel dat de door belanghebbende gedane investeringen in aanmerking komen voor investeringsaftrek zodat het beroep gegrond moet worden verklaard.

#### Proceskosten

Nu het beroep gegrond is, veroordeelt het Hof de inspecteur in de kosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit proceskosten bestuursrecht stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage van het Besluit opgenomen tarief op: 1 (proceshandelingen: het schrijven van een beroepschrift) ´ 1 (wegingsfactor gewicht van de zaak: gemiddeld) ´ | 710, ofwel | 710,-.

De uitspraak is gedaan op 23 oktober 2001 door mr. Brouwer, lid van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. Couperus als griffier. De beslissing is op dezelfde dag ter openbare zitting uitgesproken. Waarvan is opgemaakt dit proces-verbaal door het lid van de belastingkamer en de griffier ondertekend.

Het Hof heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van het proces-verbaal in geanonimiseerde vorm.

U kunt binnen vier weken na de verzenddatum van dit proces-verbaal het Gerechtshof schriftelijk verzoeken de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Voor het verkrijgen van een schriftelijke uitspraak is een griffierecht verschuldigd. Na het verzoek tot vervanging ontvangt U van de griffier een nota griffierecht.

De vervanging van een mondelinge uitspraak door een schriftelijke strekt ertoe de mondelinge uitspraak in een andere vorm vast te leggen. Het Gerechtshof mag daarbij de gedane uitspraak niet aan een heroverweging onderwerpen.

Uitsluitend tegen een schriftelijke uitspraak van het Gerechtshof staat beroep in cassatie open bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarvoor is eveneens een griffierecht verschuldigd. Het ter verkrijging van een schriftelijke uitspraak betaalde griffierecht wordt door de griffier van de Hoge Raad in mindering gebracht op het voor beroep in cassatie verschuldigde recht.