
ECLI:NL:RBZWB:2021:5709

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	11-11-2021
Datum publicatie	22-11-2021
Zaaknummer	AWB - 19 _ 318
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	IB/PVV. Eigenwoningrente. Belanghebbende heeft de door hem aangekochte woning zeer ingrijpend gerenoveerd en verbouwd en de kosten daarvan gefinancierd met een lening. In geschil is in hoeverre de verbouwingslening is aan te merken als een schuld die is aangegaan ter verbetering of onderhoud van de woning. De rechtbank is van oordeel dat de inspecteur uitgaat van een te beperkte uitleg van 'schulden die zijn aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning'. Dat daaronder niet kunnen worden begrepen schulden die zijn aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning voor zover sprake is van 'huurderslasten' vindt naar het oordeel van de rechtbank geen steun in de wettekst of de wetsgeschiedenis. De rechtbank acht het voorts in de omstandigheden van het geval ernstig onzorgvuldig en tegen beter weten in dat de inspecteur in de aanslagregeling de door belanghebbende in aanmerking genomen verbouwingsuitgaven ten volle gecorrigeerd heeft bij het vaststellen van de eigenwoningschuld en de daarmee verband houdende aftrekbare kosten. De rechtbank heeft hierin aanleiding gezien aan belanghebbende een vergoeding van de kosten in de bezwaarfase toe te kennen van € 2.500.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 23-11-2021 V-N Vandaag 2021/2806 FutD 2021-3639 met annotatie van Fiscaal up to Date

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, meervoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummer BRE 19/318

uitspraak van 11 november 2021

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

[belanghebbende] , wonende te [woonplaats] ,

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2013 een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning, van nihil. Daarbij heeft de inspecteur een bedrag aan verlies uit werk en woning uit een voorgaand jaar verrekend (de verliesverrekeningsbeschikking).
- 1.2. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 10 december 2018 de aanslag gehandhaafd, de verliesverrekeningsbeschikking volledig herzien, en het bedrag aan niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek (hierna: pga) bij beschikking (hierna: de pga-beschikking) vastgesteld op € 29.204. Verder heeft de inspecteur een kostenvergoeding voor de bezwaarfase toegekend van € 516,60.
- 1.3. Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 17 januari 2019, ontvangen bij de rechtbank op 18 januari 2019, beroep ingesteld. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 47.
- 1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Belanghebbende heeft op 16 september 2021 een nader stuk ingediend. De inspecteur heeft voorafgaand aan de zitting een pleitnota toegestuurd.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 30 september 2021 te Breda.
Aldaar zijn verschenen en gehoord, belanghebbende, vergezeld van zijn gemachtigde mr. W.J.M. Vennix RB en zijn kantoorgenoot R. Oerlemans LL.M. van De Beer Accountants & Belastingadviseurs te Tilburg en namens de inspecteur [inspecteur] . Van het onderzoek ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt waarvan een afschrift, gelijktijdig met deze uitspraak, aan partijen is verzonden.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

- 2.1. Belanghebbende heeft in december 2010 de onroerende zaken gelegen aan [adres 1 en 2] gekocht voor € 2.068.564, inclusief aankoopkosten en overdrachtsbelasting. Het pand [adres 1] is daarbij bestemd als eigen woning (hierna: de woning). De splitsing van de aankoopkosten heeft plaatsgevonden op basis van de woz-

waarden van de beide panden. Aan de woning is een bedrag toegerekend van € 1.797.666. Dit bedrag staat tussen partijen niet ter discussie.

- 2.2. De woning is na de aankoop zeer ingrijpend gerenoveerd en verbouwd, waarbij ook nieuwbouw heeft plaatsgevonden (hierna: de verbouwing). Daarbij zijn de fundering, ramen, vloeren, leidingen, binnenmuren, het dak (constructie en pannen) en de buitenruimte zeer grondig aangepakt. De totale kosten van de verbouwing bedroegen € 2.926.627 (hierna: de verbouwingskosten).
- 2.3. Belanghebbende heeft de aankoop van de woning en de verbouwingskosten gefinancierd met een lening (hierna: de lening). In 2013 is op die lening twee percent rente betaald.
- 2.4. Belanghebbende heeft, bij het doen van de aangifte, € 59.598 van de verbouwingskosten aangemerkt als inrichtingskosten zodat de rente van de financiering in zoverre niet kan worden aangemerkt als rente van een eigenwoningschuld. Bij de bepaling van de omvang van de aftrekbare rente op de eigenwoningschuld is voorts rekening gehouden met een eigenwoningreserve van € 395.252. Per saldo is de aftrekbare rente berekend over een schuld van € 4.269.443, leidend tot een aftrekpost van € 85.389. Het inkomen uit werk en woning vóór pga bedraagt volgens de aangifte € 79.822.
- 2.5. De inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag het volledige bedrag van de verbouwingskosten aangemerkt als kosten die geen verband houden met de verbouwing of verbetering van de woning zodat, in zoverre, de rente op de lening niet als aftrekbare eigenwoningrente kan worden aangemerkt. Bij de uitspraak op bezwaar heeft de inspecteur de verbouwingskosten alsnog tot een zeer aanzienlijk bedrag geaccepteerd als kosten die verband houden met de verbouwing of verbetering van de woning. De correctie op de verbouwingskosten is beperkt tot een bedrag van € 743.678. De inspecteur heeft de correctie van de rente beperkt tot € 21.053. Bijgevolg is uitgegaan van een inkomen uit werk en woning vóór pga van € 100.875. Omdat belanghebbende een bedrag van € 130.079 aan pga had, is het inkomen uit werk en woning bepaald op nihil en is een pga-beschikking van € 29.204 vastgesteld.
- 2.6. Volgens het verweerschrift gaat het bij het bedrag van € 743.678 aan gecorrigeerde verbouwingskosten om – hier verkort weergegeven – de volgende categorieën en bedragen:
 - a. Installatiebedrijf [naam bedrijf 1] € 227.150,17
 - b. Vloerenbedrijf [naam bedrijf 2] € 4.487,75
 - c. [naam bedrijf 3] Balustrade terras € 5.871,21
 - d. Lambrizing woonkamer € 4.657,29
 - e. [naam bedrijf 4] zonweringen € 11.000,00
 - f. [naam bedrijf 5] afbouw stuc € 52.657,84
 - g. [naam bedrijf 6] tegelwerk; stelpost € 10.000,00
 - h. [naam bedrijf 7] , inclusief, 'tussentelling' € 13.315,61
[naam bedrijf 7] , inclusief, 'eindtelling' € 112.161,28
 - i. Haarden [naam bedrijf 8] € 10.058,73
 - j. Stelpost arbeid € 25.000,00
 - k. [naam bedrijf 9] , architect, stelpost meubelen € 25.000,00
 - l. Kosten aanleg tuin € 172.120,20
 - m. Verhuizing € 2.753,08
 - n. Stoffering € 40.250,00
 - o. [naam bedrijf 10] bouw houten vloer € 28.086,92
 - p. [naam bedrijf 7] Interieurbouw € 12.424,16

- 2.7. Belanghebbende heeft in zijn beroepschrift nader het standpunt ingenomen dat een aantal van de onder h. opgenomen uitgaven alsmede de post onder n. ten onrechte zijn opgenomen onder de kosten waarvan de financiering kan worden aangemerkt als eigenwoningschuld. In zijn reactie op het verweerschrift heeft hij daaraan nog toegevoegd de uitgaven voor een hanglamp. Ter zitting is daaraan nog toegevoegd de uitgaaf onder m. In totaal gaat het om (€ 49.843 + € 5.426 + 2.753,08, ofwel) € 58.022,08.
- 2.8. De inspecteur heeft in zijn pleitnota het standpunt ingenomen dat de financiering van een aantal posten alsnog als eigenwoningschuld kan worden aangemerkt (een als wand uitgevoerd whiteboard, door de inspecteur opgenomen P.M., en de posten onder b., i. en h. 'tussentelling'). Ter zitting heeft de inspecteur daar nog aan toegevoegd de posten onder c., f., j. en p. In totaal gaat het om (€ 27.862,09 + P.M. + € 5.871,21 + € 52.657,84 + € 25.000,00 + € 12.424,16, ofwel) € 123.815,30 + P.M. Verder heeft de inspecteur ter zitting erkend dat bij de uitspraak op bezwaar ten onrechte een rentecorrectie heeft plaatsgevonden op basis van 2,83% van de correctie van de eigenwoningschuld in plaats van 2%.

3 Geschil

- 3.1. In geschil is de hoogte van de eigenwoningrente. Het geschil spitst zich daarbij toe op de hoogte van de eigenwoningschuld. Meer specifiek is in geschil in hoeverre de lening, voor zover daarmee de verbouwkosten zijn gefinancierd (hierna: de verbouwinglening), is aan te merken als een schuld die is aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning. Het belang is (alleen) gelegen in de hoogte van de pga-beschikking. Verder is de beslissing over de kostenvergoeding bezwaar in geschil.
- 3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen in de van hen afkomstige stukken en nader ter zitting zijn aangevoerd.
- 3.3. Beide partijen concluderen tot gegrondverklaring van het beroep. Belanghebbende concludeert ertoe dat de gehele verbouwinglening kwalificeert als schuld die is aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning, met uitzondering van de in 2.4 en 2.7 vermelde bedragen, en dat de pga-beschikking dienovereenkomstig wordt aangepast. De inspecteur concludeert tot een hogere eigenwoningrente conform wat in 2.8 is vermeld en tot dienovereenkomstige aanpassing van de pga-beschikking.

4 Beoordeling van het geschil

- 4.1. Op grond van artikel 3.110 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet) zijn belastbare inkomsten uit eigen woning de voordelen uit eigen woning verminderd met de op die voordelen drukkende aftrekbare kosten. Op grond van artikel 3.120, eerste lid, aanhef en onderdeel a van de Wet behoren tot die aftrekbare kosten de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld. Op grond van artikel 3.119a, tweede lid, van de Wet wordt, voor zover hier van belang, tot de eigenwoningschuld onder meer gerekend de schulden die zijn aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning.
- 4.2. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat bij de bepaling van de omvang van de eigenwoningschuld de financiering van de uitgaven die gerekend moeten worden tot de zogenoemde huurderslasten, buiten aanmerking moet worden gelaten. De centrale vraag voor de bepaling wat eigenaarslasten en huurderslasten zijn, is volgens de inspecteur wat een eigenaar doet die aanstonds van plan is om een woning te gaan verhuren. Tot de eigenaarslasten behoren in dit geval niet de uitgaven voor, onder meer, door de architect in de verbouwing opgenomen verlichtingsarmaturen, beveiliging, domotica, geïntegreerde kastenwanden en geïntegreerde overige meubels, als wand- of vloerbedekking aan te merken tegelwerk, als vloerbedekking aan te merken houten vloeren en de met al die zaken samenhangende arbeid, ook van de architect, en de kosten

van aanleg en inrichting van de tuin, inclusief tuinverlichting, overdekt terras en buitenkeuken. Ook stucwerk dat als eindafwerking dient, moet naar de mening van de inspecteur, omdat het zal zijn aangepast aan de smaak van de bewoner, in het algemeen als huurderslast worden aangemerkt.

- 4.3. Ook belanghebbende neemt het standpunt in dat de financiering van huurderslasten niet tot de eigenwoningschuld is te rekenen. Uit wat belanghebbende ter zitting nader heeft toegelicht, blijkt echter dat belanghebbende daaraan een wezenlijk andere invulling geeft dan de inspecteur: als een uitgave voor een onroerende zaak is gedaan, kan slechts bij uitzondering sprake zijn van een huurderslast. Belanghebbende meent dat, behoudens de door hem in de stukken en ter zitting teruggenomen uitgaven, van dergelijke huurderslasten geen sprake is. Belanghebbende stelt dat het standpunt van de inspecteur volstrekt in strijd is met de gangbare praktijk en in de praktijk ook onwerkbaar is. De inspecteur gaat ten onrechte op de stoel van de eigenaar van de woning zitten. Het standpunt van de inspecteur is ook in strijd met het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 november 2006¹ (hierna: het Besluit 2006) en met informatie die door de Belastingdienst op het internet is gepubliceerd. Daarin is opgenomen dat de kosten van aanleg, inrichting en onderhoud van de tuin als kosten van verbetering en onderhoud zijn aan te merken. Weliswaar is de desbetreffende passage niet meer opgenomen in het besluit van 10 juni 2010² (hierna: het Besluit 2010), maar nergens uit blijkt dat met laatstgenoemd besluit op dit onderdeel een wijziging is beoogd. De toelichting van de Belastingdienst op het internet is nadien ook niet gewijzigd.
- 4.4. De rechtbank merkt allereerst het volgende op. De inspecteur heeft in zijn verweerschrift met betrekking tot de in geding zijnde uitgaven zich er vooral op gericht dat sprake is van 'huurderslasten'. Aan de (voorafgaande) vraag of de desbetreffende uitgaven zijn gedaan voor werkzaamheden aan een onroerende zaak en/of voor zaken die onroerend zijn of worden (hierna: onroerende uitgaven), is geen of minder aandacht besteed. Ter zitting heeft de inspecteur bij de bespreking van de post '[naam bedrijf 7] , inclusief' van € 112.161,28 desgevraagd verklaard dat, in deze stand van het geding, ervan kan worden uitgegaan dat de uitgaven 'onroerende uitgaven' zijn. Daarbij heeft de inspecteur zich uitdrukkelijk het recht voorbehouden in hoger beroep een ander standpunt in te nemen. De rechtbank gaat ervan uit dat ook voor de andere nog in geding zijnde uitgaven geldt dat, in deze stand van het geding, ervan kan worden uitgegaan dat sprake is van 'onroerende uitgaven'. Daarbij komt dat de inspecteur dit laatste tegenover de stellingname van belanghebbende onvoldoende gemotiveerd heeft betwist.
- 4.5. De rechtbank overweegt verder dat niet in geschil is, althans de inspecteur heeft dat onvoldoende gemotiveerd bestreden, dat de in geding zijnde verbouwingsuitgaven als uitgangspunt geschaard kunnen worden onder kosten ter verbetering of onderhoud van de woning. De inspecteur neemt echter in wezen het standpunt in dat, gelet op jurisprudentie van de Hoge Raad, voor de toepassing van de eigenwoningregeling onder 'schulden die zijn aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning' niet kunnen worden begrepen schulden die zijn aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning voor zover sprake is van 'huurderlasten'. Deze beperking van het begrip 'verbetering of onderhoud van de woning' vindt naar het oordeel van de rechtbank echter geen steun in de wettekst. De rechtbank ziet ook overigens onvoldoende aanknopingspunten om tot de uitlegging te komen die de inspecteur bepleit. De rechtbank licht dit toe.
- 4.5.1. De inspecteur heeft zich in het bijzonder beroepen op het arrest BNB 1988/321³ en daaropvolgende jurisprudentie. In dat arrest is het volgende overwogen:
- "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)."

In het arrest BNB 1995/624 is deze lijn ook doorgetrokken buiten de specifieke regeling inzake aftrek van onderhoudskosten van een monumentenwoning. In dat arrest is het volgende overwogen:

- 3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat uit de wetsgeschiedenis en uit het arrest van de Hoge Raad van 5 oktober 1988, BNB 1988/321, niet valt op te maken dat een redelijke uitleg van artikel 42a, lid 8, (tekst 1986) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met zich zou moeten brengen dat in 1986 afschrijvingen als de onderwerpelijke niet op het onzuivere inkomen in mindering kunnen worden gebracht.
- 3.3. Dit oordeel wordt door het middel terecht bestreden. Genoemde wetsbepaling maakt deel uit van de in dat artikel neergelegde forfaitaire huurwaarderegeling. Dit brengt mee dat als kosten van de onderneming slechts in aftrek kunnen worden toegelaten die kosten, afschrijvingen daaronder begrepen, die een component hebben gevormd bij de berekening van de in lid 1, letter a, van genoemd wetsartikel vermelde forfaitaire bedragen. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 42a blijkt dat „de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen" niet tot de kosten als hiervóór bedoeld behoren (Memorie van Antwoord, Kamerstukken II, 1969/1970, 10 790, nr. 8, blz. 25). De afschrijvingskosten voor inbouwapparatuur als de onderhavige kunnen, als behorende tot laatstgenoemde categorie, niet in aftrek worden toegelaten.
- 4.5.2. Deze arresten gaan over de aftrekbaarheid van *kosten*, terwijl de onderhavige zaak gaat over de kwestie van aftrekbaarheid van *rente op schulden* aangegaan ter financiering van de onderhouds- en verbeteringskosten. De arresten zijn daarom niet zonder meer maatgevend voor die kwestie. In wezen bepleit de inspecteur dat deze arresten dienovereenkomstig van toepassing zijn. De rechtbank volgt de inspecteur daarin niet.
- 4.5.3. In het arrest BNB 1988/321 heeft de Hoge Raad op basis van een 'redelijke wetstoepassing' geoordeeld dat slechts een bepaalde categorie van onderhoudskosten in aftrek wordt toegelaten, tot welke categorie niet behoren "de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen". De Hoge Raad heeft daarmee een uitleg gegeven aan de desbetreffende regeling die niet uit de letterlijke tekst voortvloeit. Het aanknopingspunt daarvoor is dat de desbetreffende regeling 'geënt' is op de in dat artikel neergelegde forfaitaire huurwaarderegeling. Gelet op de overige overwegingen van de Hoge Raad is de redelijke wetstoepassing in wezen gebaseerd op een wetssystematische uitleg van de regeling: (i) nu de regeling voor monumentenpanden inzake aftrek van onderhoudskosten is gebaseerd op de forfaitaire huurwaarderegeling, komen alleen de categorie onderhoudskosten in aftrek die in het kader van de forfaitaire huurwaarderegeling als uitgangspunt aftrekbaar worden geacht, en (ii) aangezien bij de berekening van de forfaitaire bedragen de categorie onderhoudskosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen, niet van invloed is geweest, horen dergelijke kosten evenmin in aftrek te worden toegelaten bij de regeling voor monumentenpanden. Het arrest BNB 1995/62 is in wezen gebaseerd op een vergelijkbare wetssystematische uitleg, waarbij het aanknopingspunt is dat de desbetreffende regeling 'deel uitmaakt' van de forfaitaire huurwaarderegeling.
- 4.5.4. In het kader van de kwestie van aftrekbaarheid van rente op schulden aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning, ontbreekt een aanknopingspunt om het begrip 'verbetering of onderhoud van de woning' op basis van een wetssystematische uitleg enger uit te leggen dan uit de wettekst voortvloeit in die zin dat tot 'verbetering of onderhoud' niet behoort 'verbetering of onderhoud' die in huurverhoudingen door de huurder pleegt te worden gedaan. De regeling van het huurwaardeforfait, thans het eigenwoningforfait, kan niet als zo'n aanknopingspunt worden aangemerkt. De rente op schulden in verband met de eigen woning is namelijk niet van invloed op de hoogte van de forfaitaire bedragen. Er is immers juist voorzien in aftrek van dergelijke rente (onder voorwaarden), naast de

toepassing van huurwaarde/eigenwoningforfait. De rechtbank merkt daarbij ook op dat voornoemde rechtspraak gaat over de opbrengst van de bron. Bij de afbakening van de schulden die aangemerkt kunnen worden als eigenwoningschuld gaat het echter om uitgaven voor de bron zelf.

- 4.5.5. In het kader van dit laatste verdient ook het volgende nog opmerking. Uit de wetsgeschiedenis zoals aangehaald in het arrest BNB 1988/321 en aangehaald door de inspecteur,⁵ kan worden afgeleid dat de wetgever het onwenselijk achtte dat een eigenaar kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen, wel in aftrek kan brengen en een huurder niet. In de tekst van de wet hoefde vervolgens echter voor de gevallen waarop alleen het huurwaardeforfait – later het eigenwoningforfait – van toepassing is, niet expliciet te worden geregeld dat dergelijke huurderslasten niet aftrekbaar zijn bij een eigenaar. Immers, de (fictieve) netto-inkomsten uit eigen woning werden voortaan forfaitair bepaald. Zou de wetgever daarentegen het verschil in fiscale behandeling tussen eigenaar en huurder wat betreft dergelijke huurderslasten ook hebben willen opheffen voor de rente op schulden aangegaan voor de financiering van dergelijke lasten, dan had de wetgever dat niet anders kunnen doen dan door dat met zoveel woorden in de wet te regelen. Nu dat niet is gebeurd, kan niet worden verondersteld dat de wetgever heeft beoogd de rente op schulden aangegaan voor verbetering of onderhoud van de woning niet in aftrek te willen toelaten voor zover het gaat om verbetering of onderhoud die in huurverhoudingen door de huurder pleegt te worden gedaan.
- 4.6. Het voorgaande neemt niet weg dat niet elke 'onroerende uitgave' zonder meer een uitgave voor onderhoud of verbetering van een eigen woning hoeft te zijn. Denk aan een 'nieuw kleurtje' voor de muur, zonder dat dit nodig is uit oogpunt van onderhoud. In dit geval gaat het echter om een zeer omvangrijke verbouwing, inclusief nieuwe aanleg en inrichting van de tuin. Het past daarbij niet om voor elke 'onroerende uitgave' afzonderlijk te toetsen of sprake is van onderhoud of verbetering. Dat doet namelijk geen recht aan het feit dat zo'n verbouwing in zijn geheel moet worden gezien (complexgedachte).
- 4.7. Het gelijk is dus aan belanghebbende. De correctie op de aangifte moet dus worden beperkt tot 2% van € 58.022,08 (zie 2.7) is € 1.160. Het inkomen uit werk en woning vóór pga bedraagt daarmee (€ 79.822 plus € 1.160 ofwel) € 80.982. Dit bedrag wordt verminderd met de pga tot nihil. Het restant aan niet in aanmerking genomen pga bedraagt (€ 130.079 minus € 80.982 is) € 49.097. De pga-beschikking wordt aldus verhoogd.
- 4.8. De klacht over de kostenvergoeding voor de bezwaarfase slaagt ook. De rechtbank verwijst naar 5.2 hierna.
- 4.9. Het beroep van belanghebbende is dus gegrond voor zover het gaat om de pga-beschikking en de beslissing over de kostenvergoeding voor de bezwaarfase.

5 Proceskosten

- 5.1. De rechtbank vindt aanleiding de inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar en het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken.

Belanghebbende stelt in dat verband dat sprake is van bijzondere omstandigheden waardoor hij recht heeft op vergoeding van de werkelijke kosten in de bezwaar- en beroepsfase. Die omstandigheden bestaan erin dat de inspecteur, na beantwoording door belanghebbende op 13 oktober 2016 van een vragenbrief van 7 september 2016, gedurende negen maanden geen actie heeft ondernomen en belanghebbende in de veronderstelling liet dat de vragen afdoende waren beantwoord. Op 18 juli 2017 volgde echter een nieuwe vragenbrief van de inspecteur die, mede in verband met de vakantieperiode waarin de brief werd verzonden, door belanghebbende op 3 oktober 2017 werd beantwoord. Belanghebbende heeft de inspecteur uitgenodigd de aard van de werkzaamheden ter plaatse te beoordelen en de bijbehorende stukken aldaar in te zien in verband met het zeer grote aantal stukken ter onderbouwing van de verbouwingskosten. Het beroep van de inspecteur op de

artikelen 47 en 49 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen acht belanghebbende in die omstandigheden onjuist. Dat de inspecteur nadien, door het verstrijken van de aanslagtermijn, in tijdnood komt, kan hem – belanghebbende – niet worden aangerekend.

De inspecteur bestrijdt dat sprake is van bijzondere omstandigheden. Wat er ook zij van de correctie bij de aanslagregeling, de standpunten van belanghebbende en hem – inspecteur – lagen dermate ver uiteen dat belanghebbende, ook bij een lagere correctie, in bezwaar zou zijn gekomen.

5.2. Naar het oordeel van de rechtbank zijn in dit geval voor de bezwaarfase bijzondere omstandigheden aanwezig die een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen rechtvaardigen. Door een gewenste voortgang in de aanslagregeling niet in acht te nemen is de inspecteur in tijdnood gekomen. Uiteindelijk heeft hij tot behoud van rechten de door belanghebbende in aanmerking genomen verbouwingsuitgaven ten volle gecorrigeerd bij het vaststellen van de eigenwoningschuld en de daarmee verband houdende aftrekbare kosten. Het corrigeren van het volledige bedrag is in de omstandigheden van dit geval zowel ernstig onzorgvuldig als tegen beter weten in. Bij uitspraak op bezwaar heeft de inspecteur van de correctie van ruim € 2.9 miljoen bijna € 2.2 miljoen teruggenomen. Uit de beantwoording van de vragen door belanghebbende moet de inspecteur reeds in de aanslagfase hebben afgeleid dat een groot gedeelte van de uitgaven leidde tot het bestaan van een eigenwoningschuld. Door niettemin het volledige bedrag te corrigeren heeft de inspecteur tegen beter weten in een te grote marge gehanteerd. Hierdoor heeft belanghebbende bovendien ontegenzeggelijk in de bezwaarfase meer werkzaamheden moeten verrichten dan in het geval de inspecteur reeds bij aanslagregeling nauwkeurig de schuld zou hebben gezien. De rechtbank vindt hierin aanleiding aan belanghebbende een vergoeding van de kosten in de bezwaarfase toe te kennen van € 2.500. De rechtbank acht dit bedrag passend en ziet geen aanleiding voor een integrale proceskostenvergoeding, nog daargelaten dat niet (onderbouwd) is gesteld wat de hoogte van de integrale kosten is. Bij de uitbetaling van € 2.500 kan rekening worden gehouden met het bedrag van € 516,60 dat, naar tussen partijen niet in geschil is, door de inspecteur reeds is voldaan.

5.3. Voor een vergoeding in afwijking van het Besluit proceskosten bestuursrecht is voor de beroepsfase naar het oordeel van de rechtbank geen aanleiding. De rechtbank heeft weliswaar de correctie grotendeels teruggedraaid, maar het geschil tussen partijen was vooral rechtskundig van aard en niet gezegd kan worden dat de inspecteur op dat punt een standpunt heeft ingenomen tegen beter weten in. De kosten voor de beroepsfase zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 1.496 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 748 en een wegingsfactor 1).

6 Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar maar alleen voor zover het gaat om de pga-beschikking en beslissing over de kostenvergoeding voor de bezwaarfase;
- stelt het bedrag aan nog niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast op € 49.097;
- stelt de kostenvergoeding voor de bewaarfase vast op € 2.500;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende voor de beroepsfase tot een bedrag van € 1.496; en
- gelast dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 47 aan deze vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.P.M. Kooijmans, voorzitter, mr. M.R.T. Pauwels en mr. S.A.J. Bastiaansen, rechters, in aanwezigheid van mr. L.M. de Leeuw van Weenen, griffier, op 11 november 2021 en openbaar gemaakt door middel van geanonimiseerde publicatie op www.rechtspraak.nl. Bij afwezigheid van de voorzitter is de uitspraak ondertekend door mr. M.R.T. Pauwels.

De griffier, De rechter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Aan deze uitspraak hoeft eerst uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist (artikel 27h, derde lid en artikel 28, zevende lid AWR).

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te 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 hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op Rechtspraak.nl / Digitaal loket bestuursrecht.

¹ Nr. CPP2006/412M, Stcrt 2006, 228.

² Nr. DGB2010/921, Stcrt. 2010, 8462.

³ HR 5 oktober 1988, nr. 25 613, ECLI:NL:HR:1988:ZC3909.

⁴ HR 4 januari 1995, nr. 29 511, ECLI:NL:HR:1995:AA3046.