

Rapport

Gang van zaken aftrekbaarheid kosten monumentenpand

Een onderzoek naar de gang van zaken en informatieverstrekking met betrekking tot het wel/niet aftrekbaar zijn van kosten voor een monumentenpand en de verschillen in behandeling van bewoners daarin.

Oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Belastingdienst gegrond.

Datum: 30 maart 2015

Rapportnummer: 2015/071

SAMENVATTING

Verzoekers klagen over de gang van zaken en informatieverstrekking met betrekking tot het wel/niet aftrekbaar zijn van kosten voor een monumentenpand en de verschillen in behandeling van bewoners. Onderdeel hiervan is de wijze van beoordeling van verzoeken om ambtshalve vermindering inkomstenbelasting 2008 en 2009. De Belastingdienst heeft nagelaten haar organisatie en administratie dusdanig in te richten dat alle bewoners van het monumentpand op hetzelfde tijdstip over gelijke informatie beschikten met betrekking tot de aftrekbaarheid van onderhoudskosten. De interne communicatie bij de Belastingdienst is immers pas in de tweede helft van 2008 op gang gekomen nadat van verschillen in behandeling bij belastingplichtigen in een gelijke situatie was gebleken. Door niet tijdig en niet volledige informatie te verstrekken is een ongelijkheid ontstaan die achteraf door de Belastingdienst wordt toegeschreven aan de feitelijk verschillende juridische stand van zaken (aangifte, aanslag, verzoek ambtshalve vermindering). Hiermee is het vereiste van een goede organisatie geschonden. Tijdens het onderzoek van de Nationale ombudsman is niet gebleken dat het gaat om rechterlijke uitspraken waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe, zoals de Belastingdienst stelt en dat daarmee sprake is nieuwe jurisprudentie. Ook van een correctie op een gehanteerde toepassing in strijd met het recht is geen sprake. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman is het redelijkheidsvereiste geschonden. Er is geen sprake van nieuwe jurisprudentie en derhalve geen reden niet aan het verzoek om ambtshalve vermindering voor 2008 en/of 2009 van verzoekers tegemoet te komen.

WAT IS DE KLACHT?

1. Verzoekers zijn eigenaar van een woonappartement. Deze appartementen zijn onderdeel van een rijksmonument. In de jaren 2008 en/of 2009 hebben verzoekers een koop- en een aannemingsovereenkomst gesloten betreffende de aanschaf en de verbouwing en de restauratie van hun appartement. Op 28 juli 2006 heeft de gemeente een vergunning verleend voor de verbouwing van het monumentenpand.

2. Verzoekers (en voordat sprake was van eigenaren, de belastingadviseur van de C.V. die het monumentenpand bezat) hebben zich vanaf het begin af aan op het standpunt gesteld dat zij recht hadden op aftrek van onderhoudskosten van een monumentaal pand ingevolge artikel 6.31 Wet op de inkomstenbelasting 2001. De Belastingdienst/Bureau Monumentenpanden (hierna: BBM) en later de Belastingdienst (BBM is niet meer bevoegd als de bouw gerealiseerd is) hebben aangegeven dat er geen sprake was van recht op aftrek van onderhoudskosten.

Verzoekers klagen over de gang van zaken en informatieverstrekking met betrekking tot het wel/niet aftrekbaar zijn van kosten voor een monumentenpand en de verschillen in behandeling van bewoners. Onderdeel hiervan is de wijze van beoordeling van verzoeken om ambtshalve vermindering inkomstenbelasting 2008 en 2009.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

3. Veel bewoners hebben zich door het standpunt van BBM en van de Belastingdienst niet laten weerhouden om in hun aangiften inkomstenbelasting 2008 en/of 2009 aftrek kosten monumentenpand op te voeren. Een aantal bewoners heeft de aftrekpost zonder enige voorafgaande vraag gehonoreerd gekregen in de reguliere aanslagregeling.

De meeste andere bewoners die de kosten opvoerden in hun aangifte inkomstenbelasting kregen echter een brief van de Belastingdienst waarin werd aangegeven dat er van de aangifte zou worden afgeweken voor wat betreft de afgetrokken kosten monumentenpand. In die brief werd het standpunt van BBM letterlijk overgenomen: er was sprake van radicale vernieuwing en er was een zodanige verbondenheid tussen koop- en aannemingsovereenkomst dat de aanneemsom onderdeel uitmaakte van de koopprijs. Derhalve was geen aftrek mogelijk. Namens een aantal van deze bewoners heeft een gemachtigde bezwaar aangetekend bij de Belastingdienst. Met de inspecteur is toen de afspraak gemaakt dat deze bezwaarschriften nog niet inhoudelijk uitgebreid zouden behoeven te worden gemotiveerd en dat de uitspraak op het bezwaarschrift zou worden aangehouden in afwachting van (onder andere) het hoger beroep (c.q. cassatie) van de op dat moment gewezen uitspraak van Rechtbank Den Haag van 31 augustus 2011, LJN:BT2329, AWB 10/751 en ABW 11/6728 (zie ook rapport van de Nationale ombudsman 2014/059: zie achtergrond). Het hoger beroep van deze uitspraak van de Rechtbank is uiteindelijk uitgemond in de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage d.d. 24 juli 2012, nummer BK-11/00633. Het Hof oordeelde dat er geen sprake was van een radicale vernieuwing en dat ook de juridische vormgeving, namelijk de combinatie van drie samenhangende overeenkomsten (koop, verbouwing en restauratie) niet een 'constructie' betrof die aan de aftrek in de weg zou staan.

Tegen deze laatste zaak is geen cassatie aangetekend, tegen een vergelijkbare zaak (BK-11/00719, FCLI:NL:GHSGR:2012:BX6958) echter wel. Dit leidde tot de arresten van de Hoge Raad van 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013: 18 en 19. In die arresten besliste de Hoge Raad dat de op het moment van aankoop van het appartement reeds verschuldigde restauratiekosten niet als aftrekbare kosten hebben te gelden, maar dat de restauratiekosten die na de aankoop zijn gemaakt wel aftrekbaar zijn.

4. Tussentijds deed het Hof (uitspraak 18 november 2010, nr. 10/00093) en vervolgens de Hoge Raad (uitspraak 24 februari 2012, nr. 10/05560, LJN BU1993, BNB 2012/153: zie achtergrond) uitspraak inzake een procedure die thans beter bekend is als 'de koekjesfabriek'. Dit laatste arrest ligt in de lijn van constant gewezen jurisprudentie (zie achtergrond).

5. In april 2013 is er overleg geweest tussen de inspecteur en de gemachtigde en zijn diverse mogelijkheden voor een vaststellingsovereenkomst besproken. De inspecteur heeft aangeboden de lopende bezwaarschriften overeenkomstig het standpunt van de Hoge Raad, van de toen nog lopende procedure, die is geëindigd met de uitspraak van 12 juli 2013 af te doen, via het sluiten van een vaststellingsovereenkomst.. Indien bewoners zouden opteren voor het doen van een 'reguliere' uitspraak op het ingediende bezwaar, dan zou volgens de Belastingdienst het nog maar de vraag zijn wat de uitkomst

van de uitspraak op bezwaar zou zijn, omdat de Belastingdienst de Hofuitspraak van 24 juli 2012 en de Hoge Raad uitspraak van 12 juli 2013 aan zou merken als nieuwe jurisprudentie. In dat geval zou een procedure bij de belastingrechter onvermijdelijk zijn. Reden waarom deze bewoners besloten eieren voor hun geld te kiezen en als partij toe te treden tot deze vaststellingsovereenkomst.

6. Er is een aantal bewoners dat zowel in 2008 als in 2009 restauratiekosten heeft gemaakt, maar uiteindelijk slechts voor één jaar aftrek heeft gekregen. In één geval betrof het belastingplichtigen (partners) die alle restauratiekosten in het jaar 2009 aftrokken, maar die feitelijk zowel in 2008 als 2009 betalingen hadden gedaan. In eerste instantie werden bij de aanslagregeling daarom alle restauratiekosten in het jaar 2009 gecorrigeerd. In dat geval is er een vaststellingsovereenkomst gesloten voor wat betreft de in 2009 betaalde restauratiekosten, en is het verzoek om ambtshalve vermindering voor het oudere jaar 2008 geweigerd met een beroep op 'nieuwe jurisprudentie'.

In andere gevallen is abusievelijk vergeten het bedrag voor het jaar 2008 door te geven aan de eigen fiscaal adviseur, terwijl dit voor het jaar 2009 wel is gebeurd en er voor dat jaar 2009 dus wel een vaststellingsovereenkomst werd gesloten.

Een tweetal verzoeken om een ambtshalve vermindering is wel toegewezen. Het betrof gevallen van belastingplichtigen waarvan de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2009 pas onherroepelijk werd nadat het Hof Den Haag uitspraak had gedaan (24 juli 2012). De aanslagen 2008 die voor dat tijdstip onherroepelijk waren geworden werden om die reden niet ambtshalve verminderd.

7. De gemachtigde heeft ook namens een aantal bewoners de inspecteur op 22 november 2013 verzocht ambtshalve aanslagen inkomstenbelasting te willen verminderen. Deze verzoeken zijn afgewezen.

8. Verzoekers stellen dat de Belastingdienst iedere keer met een andere motivering aangeeft dat de eigenaren niet in aanmerking komen voor aftrek van onderhoudskosten. Eerst onder verwijzing naar het inhoudelijke standpunt van BBM, dan onder verwijzing naar lopende procedures en vervolgens -na de uitspraak van het Hof- met de motivering dat er sprake zal zijn van nieuwe jurisprudentie. Ook wordt er volgens verzoekers niet ingegaan op diverse aangevoerde argumenten en reageert de Belastingdienst niet afdoende op het feit dat verzoekers aangeven dat er sprake lijkt van ongelijke behandeling omdat bij medebewoners de aftrek wel is toegestaan.

WAT HEEFT DE NATIONALE OMBUDSMAN ONDERZOCHT?

9. In een soortgelijke zaak (rapportnummer 2014/059 van 12 juni 2014: zie bijlage 1) heeft de Nationale ombudsman geoordeeld tot gegrond verklaring van de klacht vanwege schending van het vereiste van goede organisatie en het redelijkheidsvereiste en de aanbeveling gedaan aan de minister van Financiën de verzoeken om ambtshalve vermindering van verzoekers en medebewoners opnieuw te beoordelen.

10. De Nationale ombudsman legde onderhavige klacht op 8 januari 2015 voor aan het Ministerie van Financiën en deelde daarbij mee dat de reactie van het Ministerie op de aanbeveling in een soortgelijke zaak door de Nationale ombudsman ook op onderhavige zaak zou worden betrokken.

11. De reactie op de aanbeveling van 2 februari 2015 in de soortgelijke zaak van 12 juni 2014 luidt als volgt:

"U heeft op 16 juni 2014 een aanbeveling gedaan in de zaak betreffende de klacht van (...) over de Belastingdienst. Naar aanleiding van deze aanbeveling heeft op 30 oktober 2014 een gesprek plaats gevonden tussen de substituut Nationale ombudsman (...) en (...), lid van het Managementteam Belastingdienst. In dit gesprek heeft de substituut Nationale ombudsman nogmaals de achtergrond van de aanbeveling toegelicht. Hoewel ik uw standpunt begrijp, zal ik toch uw aanbeveling niet opvolgen. Aan het verlenen van terugwerkende kracht aan gerechtelijke uitspraken zitten grote en onoverzienbare consequenties vast voor de uitvoering alsmede financiële gevolgen.

Wel neem ik uw aanbeveling in zoverre ter harte dat ik mijn beleid inzake het ambtshalve verminderen en teruggeven, zoals neergelegd in onderdeel 21 van het Besluit fiscaal bestuursrecht, bij de eerstvolgende update als volgt zal verduidelijken:

"Bij het beoordelen van het verzoek om ambtshalve belasting te verminderen of terug te geven wordt het verzoek beoordeeld aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden voor de beschikking (meestal de belastingaanslag) waarop het verzoek betrekking heeft, op de dag voorafgaand aan de dag waarop de beschikking onherroepelijk vast is komen te staan. Dit houdt in dat nieuwe jurisprudentie (jurisprudentie gewezen vanaf het moment dat de beschikking onherroepelijk vaststond) in beginsel geen aanleiding vormt om ambtshalve op deze beschikking terug te komen. Dit is slechts anders indien ik een afwijkende regeling heb getroffen. Ook kan er aanleiding zijn om alsnog ambtshalve tegemoet te komen indien uit de nieuwe jurisprudentie expliciet blijkt dat de inspecteur tegen beter weten in heeft geprocedeerd en dus wist of behoorde te weten dat hij in de procedure een onjuist standpunt innam. In het algemeen zal dit blijken uit een overweging van de rechter dienaangaande."

In de huidige zaak zie ik die ruimte niet. Dat wordt ook bevestigd door latere oordelen van de feitenrechtters, die het in deze door de inspecteur ingenomen standpunt juist bevestigen. Ik ga ervan uit u met bovenstaande voldoende te hebben geïnformeerd."

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Beoordeling

Vereiste van goede organisatie

12. Behoorlijk overheidsoptreden houdt in dat de overheid er voor zorgt dat haar organisatie en haar administratie de dienstverlening aan de burger ten goede komt. Zij

werkt secuur en vermijdt slordigheden. Eventuele fouten worden zo snel mogelijk hersteld.

13. Verzoekers klagen over de gang van zaken en informatieverstrekking met betrekking tot het wel/niet aftrekbaar zijn van kosten voor een monumentpand en de verschillen in behandeling van diverse bewoners.

14. De Belastingdienst heeft nagelaten haar organisatie en administratie dusdanig in te richten dat alle bewoners van het monumentpand op hetzelfde tijdstip over gelijke informatie beschikten met betrekking tot de aftrekbaarheid van onderhoudskosten. Dit volgt uit de (onbewuste) verschillen in behandeling bij belastingplichtigen. Door niet tijdig en niet volledige informatie te verstrekken is een ongelijkheid ontstaan die achteraf door de Belastingdienst wordt toegeschreven aan de feitelijk verschillende juridische stand van zaken (aangifte, aanslag, verzoek ambtshalve vermindering). Hiermee is het vereiste van een goede organisatie geschonden.

Nieuwe jurisprudentie

15. De belastingdienst beroept zich er op dat de uitspraak van het Gerechtshof van 24 juli 2012 in een soortgelijke zaak nieuwe jurisprudentie is. Om die reden wordt er in de eerder opgelegde aanslagen van verzoekers geen ambtshalve vermindering verleend. Gedurende de procedure die eindigde in de uitspraak van de Hoge Raad van 12 juli 2013 heeft de inspecteur daarnaast aangeboden in de lopende bezwaarschriften overeenkomstig dit standpunt van de Hoge Raad via het sluiten van een vaststellings-overeenkomst de bezwaarschriften af te doen. Indien bewoners zouden opteren voor het doen van een 'reguliere' uitspraak op het ingediende bezwaar, dan zou volgens de Belastingdienst het nog maar de vraag zijn wat de uitkomst van de uitspraak op bezwaar zou zijn, omdat de Belastingdienst de Hof-uitspraak van 24 juli 2012 en de Hoge Raad uitspraak van 12 juli 2013 aan zou merken als nieuwe jurisprudentie. In dat geval zou een procedure bij de belastingrechter onvermijdelijk zijn. Reden waarom deze bewoners besloten als partij toe te treden tot de vaststellingsovereenkomst.

16. In het rapport 1997/435 van de Nationale ombudsman staat:

"...moet de resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe..."

17. Verder staat in het rapport 2008/206 van de Nationale ombudsman dat het bij nieuwe jurisprudentie volgens de Belastingdienst niet alleen gaat om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst

tot dan toe. Ook hoeft nieuwe jurisprudentie geen vervolg te zijn op eerdere jurisprudentie. Het kan zowel gaan om totstandkoming als veranderen van jurisprudentie. Daarnaast hoeft er geen sprake te zijn van een uitdrukkelijk 'omgaan' van de Hoge Raad of van een andere uitleg van een nieuwe bepaling. Het kan evenzeer nieuwe rechtsopvattingen over oude bepalingen betreffen. Daarnaast geeft de Nationale ombudsman in dit rapport aan dat het begrip 'nieuwe elementen' niet alleen een andere interpretatie van de wettelijke bepalingen dan de tot dan toe gehanteerde inhoudt, maar ook kan bestaan uit een correctie op een tot dan toe gehanteerde toepassing in strijd met het recht.

18. Tijdens het onderzoek van de Nationale ombudsman is niet gebleken dat het in het geval van verzoekers gaat om rechterlijke uitspraken waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe, zoals de Belastingdienst stelt en dat daarmee sprake is nieuwe jurisprudentie. Ook van een correctie op een gehanteerde toepassing in strijd met het recht is geen sprake. In de uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage van 24 juli 2012 is namelijk het volgende overwogen:

"Overeenkomstig het arrest van de Hoge Raad van 10 maart 1999, nr. 34.348, UN: M2714, dient voor de beantwoording van de vraag of sprake is van radicale vernieuwing te (...) worden gezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (zie HR 20 januari 1993, nr 28 601, BNB 1994/4 onder 3.4; 13 april 1994, nr 29 053, BNB 1994/168 onder 3.5; 15 juni 1994, nr 29 789, BNB 1994/239; 24 september 1997, nr 32 756, BNB 1997/390)."

19. Het enkele feit dat de Belastingdienst een ander standpunt heeft gehuldigd over het wel of niet bestaan van radicale vernieuwing in de procedure bij het Gerechtshof brengt niet mee dat er sprake is van nieuwe jurisprudentie. De procedure bij het Gerechtshof in de zaak van verzoekers leidt immers via bekende rechtsopvattingen uit eerdere gerechtelijke procedures tot een oordeel over feitelijkheden met betrekking tot het wel of niet bestaan van radicale vernieuwing in de zaak van verzoekers. Voor de vraag of er wel of geen sprake is van radicale vernieuwing is door het Gerechtshof aangesloten bij beantwoording van de vraag wat er in bouwkundig opzicht is gebeurd, zoals in eerdere jurisprudentie bepaald. Hetzelfde geldt voor de uitspraak van de Hoge Raad van 24 februari 2012 (zie achtergrond). De uitspraak van de Hoge Raad van 12 juli 2013 (zie achtergrond) verandert ook niets aan het voorgaande omdat deze zaak gaat over vanaf welk moment kosten aftrekbaar zijn.

20. In de uitspraak van het Gerechtshof van 24 juli 2012 wordt daarnaast nog aangegeven dat in de specifieke situatie van het monumentale pand waarvan verzoekers appartement deel uitmaakt geen sprake is van een fiscaal ontoelaatbare constructie die het recht op aftrek van onderhoudskosten anders maakt zoals door de Belastingdienst gesteld. Ook op dat punt kan de Nationale ombudsman de Belastingdienst niet volgen in

zijn stelling dat er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Er is namelijk geen sprake van een andere interpretatie van de wettelijke bepalingen dan de tot dan toe gehanteerde, of een correctie op een tot dan toe gehanteerde toepassing in strijd met het recht.

21. Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de verschillende belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

22. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan de Belastingdienst niet in redelijkheid tot de conclusie komen dat verzoeken om ambtshalve vermindering moeten worden afgewezen, nu gebleken is dat door de handelwijze en organisatie van de Belastingdienst verschillende belastingplichtigen in een gelijke situatie anders behandeld zijn. Door het bestaan van duidelijke jurisprudentie, al voor de uitspraak in de zaak van verzoekers, is er geen sprake van nieuwe jurisprudentie. De Nationale ombudsman kan daarmee de Belastingdienst ook niet volgen in de afwijzing van de verzoeken om ambtshalve vermindering.

23. Het is aan de overheid om alle relevante feiten te verzamelen en naar de omstandigheden te kijken. De verzamelde gegevens worden betrokken bij de belangen die een op zorgvuldige wijze tegen elkaar worden afgewogen. In de onderhavige situatie heeft de Belastingdienst geen blijk gegeven van een zorgvuldige belangenafweging tussen belastingheffing en eenzelfde behandeling van bewoners van hetzelfde monumentenpand.

24. Gelet op het voorgaande is naar het oordeel van de Nationale ombudsman ook het redelijkheidsvereiste geschonden. Er is geen sprake van nieuwe jurisprudentie en derhalve geen reden niet aan de verzoeken om ambtshalve vermindering voor 2008 en 2009 van verzoekers tegemoet te komen.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging is gegrond wegens schending van het vereiste van een goede organisatie en schending van het redelijkheidsvereiste.

De Nationale ombudsman,

mr. F.J.W.M. van Dooren,
waarnemend ombudsman

RELEVANTE LITERATUUR EN WET- EN REGELGEVING

Achtergrond

1. Artikel 6.31. Uitgaven voor monumentenpanden (tekst 2005):

1. Als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden in aanmerking genomen:

a. indien het een eigen woning als bedoeld in het eerste of derde lid van artikel 3.111 betreft: het bedrag van de kosten, lasten en afschrijvingen — andere dan renten van schulden, kosten van geldleningen en periodieke betalingen ingevolge de rechten van erfpacht, opstal of beklemming — verminderd met 0,80% van de eigenwoningwaarde, met dien verstande dat die vermindering niet minder dan € 100 en niet meer dan € 12 500 bedraagt;

b. indien het een onroerende zaak betreft die volgens artikel 5.1 in de belastingheffing wordt betrokken: het bedrag van de onderhoudskosten, verminderd met 4% van de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak op de begindatum als bedoeld in artikel 5.2, waarbij de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak wordt bepaald met toepassing van artikel 5.19.

2. Onder monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988.

3. Kosten, lasten en afschrijvingen voor monumentenpanden zijn de op de voordelen daaruit drukkende kosten voorzover zij zijn gemaakt tot behoud van die voordelen en in hun totale omvang niet overtreffen wat gebruikelijk is.

4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de kosten, lasten en afschrijvingen worden vastgesteld.

5. Indien een ander dan de belastingplichtige een genotsrecht als bedoeld in artikel 5.22, derde lid, heeft op een onroerende zaak, kunnen door de belastingplichtige ter zake van deze onroerende zaak onderhoudskosten in aanmerking worden genomen tot ten hoogste een bedrag dat gelijk is aan het gemiddelde van 4% van de waarde in het economische verkeer van de bezitting op de begindatum en op de einddatum. De artikelen 5.2 en 5.19 zijn daarbij van overeenkomstige toepassing.

2. Resolutie 25 maart 1991, nr. DB89/735

"Art. 65 AWR

Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven

(...)

§ 1. Inleiding

1.1. *In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering van belastingaanslagen alsmede van ingehouden dan wel op aangifte afgedragen of voldane belastingbedragen te verlenen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend. Mij is*

gebleken dat het wenselijk is de uitvoeringsvoorschriften op dit punt opnieuw vast te stellen.

1.2. In de hieronder opgenomen nieuwe voorschriften is de termijn waarbinnen de belasting- of inhoudingsplichtige aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting afgestemd op de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven (§ 2.2, onderdeel b en § 4.1, aanhef en onderdeel b). Daarbij is mede overwogen dat rechtsvorderingen ter zake van geldschulden ten laste van het Rijk na vijf jaren verjaren. De termijn waarbinnen ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend is voor gevallen, waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing, verlengd met vijf jaren (§ 7).

(...)

1.5. Er kunnen zich situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in deze aanschrijving opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

a. Een of meer algemene beginsel(en) van behoorlijk bestuur noopt/nopen de inspecteur in een concreet geval een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen, hoewel de regeling in deze aanschrijving daarin voor dat geval niet voorziet.

(...).

§ 9. Jurisprudentie en resoluties

1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een mededeling of een andere schriftelijke aanwijzing mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de mededeling of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

2. Een uitspraak van een Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak van een Gerechtshof bij de heffing van de belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het Gerechtshof.

3. Hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad is in daartoe leidende gevallen van overeenkomstige toepassing op prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges.

(...)."

ACHTERGROND/BIJLAGEN 4.

1. Hoge Raad 24 februari 2012, nr. 10/05660, BNB 2012/153

In Hoge Raad 24 februari 2012, nr. 10/05660, BNB 2012/153, een zaak over 1 van 10 appartementen in een voormalige koekfabriek, staat : "HR: Het hof heeft geoordeeld dat er bij de verbouwing in bouwkundig opzicht zo weinig is veranderd dat in redelijkheid niet kan worden gezegd dat de werkzaamheden hebben geleid tot een zodanig radicale vernieuwing dat in bouwkundig opzicht in wezen sprake is van nieuwbouw. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting, is voor het overige feitelijk, is voldoende gemotiveerd en draagt 's Hofs beslissing zelfstandig."

2. Hoge Raad 12 juli 2013, nr. ECLI:NL:HR:2013:18 en 19

In Hoge Raad 12 juli 2013, nr. ECLI:NL:HR:2013:18 en 19 besliste de Hoge Raad dat de op het moment van aankoop van het appartement reeds verschuldigde restauratiekosten niet als aftrekbare kosten hebben te gelden, maar dat de restauratiekosten die na de aankoop zijn gemaakt wel aftrekbaar zijn.

3. Jurisprudentie overig

Uit de jurisprudentie lijkt naar voren te komen dat niet snel sprake is van radicale vernieuwing. Gekeken dient te worden naar de aard van de werkzaamheden, in bouwkundig opzicht gezien (zie o.a. HR 10 februari 1999, nr. 34 012, LJN AA2670, BNB 1999/154 en HR 10 maart 1999, nr. 34 348, LJN AA2714, BNB 1999/213). Sprake moet zijn van zo ingrijpende werkzaamheden dat die er niet meer toe hebben gestrekt het pand in bruikbare staat te herstellen maar het zodanig te verbeteren dat in feite een nieuw pand ontstaat (zie HR 2 december 1998, nr. 33 851, LJN AA2608, BNB 1999/24. Men dient zich hierbij ook af te vragen of het oude pand als zodanig zowel aan de buitenzijde als binnen herkenbaar bleef na de restauratie of dat er na de werkzaamheden een onroerende zaak was die tevoren niet bestond. Niet van doorslaggevend belang is de hoogte van de restauratiekosten, al kan dat wel licht werpen op de aard van de kosten. Ook de verhouding tussen de kosten en de waarde van het pand voor restauratie is niet alleen maatgevend (zie HR 24 september 1997, nr. 32 756, LJN AA3264, BNB 1997/390). Het feit dat er door de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan is in beginsel ook niet relevant. Een verandering van het aantal gebruiks- c.q. wooneenheden leidt niet per definitie tot een nieuwe bron van inkomen en hoeft dus geen invloed te hebben op de vraag of onderhoudskosten aftrekbaar zijn of niet.

4. Rapport Nationale ombudsman 2014/059, 12 juni 2014 (bijlage 1).