

Retouradres: Postbus 93122, 2509 AC Den Haag

XXXX

Geachte heer XXXX,

U heeft ons geschreven over de beslissing van de Belastingdienst op het namens de heren XXXX en XXXX (hierna: uw cliënten) ingediende verzoek om ambtshalve teruggaaf van overdrachtsbelasting. De Belastingdienst heeft het verzoek afgewezen op de grond dat sprake is van nieuwe jurisprudentie. U bent het hiermee niet eens. U vraagt ons te beoordelen of al dan niet sprake is van nieuwe jurisprudentie. Bij een bevestigend antwoord vraagt u ons om de afwijzende beslissing te (doen) heroverwegen.

Waar gaat het om?

Ter zake van inbreng van onroerend goed is sprake van een voldoening op aangifte van overdrachtsbelasting. Voor de hierop opgelegde aanslagen overdrachtsbelasting van 1 april 2014 en 15 juni 2016 is gevraagd om ambtshalve vermindering. Volgens u is bij de aangifte voor een aantal panden ten onrechte een tarief van 6% gehanteerd. Het gaat om oorspronkelijk als woning gebouwde kantoorvilla's. U verzoekt de Belastingdienst alsnog een tarief van 2% toe te passen. U voert aan dat in de akte is vermeld dat het 2% tarief zal gelden voor panden 'waar een woonbestemming voor geldt'. U geeft aan dat bij de aangifte dit correcte criterium niet consequent is toegepast. Volgens u gaat het erom dat de panden voldeden aan de definitie van artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Met de jurisprudentie waarop de Belastingdienst doelt, is volgens u geen sprake van een gewijzigd inzicht. U stelt dat niet zou zijn nageheven als 2% op aangifte was voldaan in plaats van 6%.

De Belastingdienst wees het verzoek af. Hij wijst op de uitspraken van het Hof Den Haag van 27 en 28 september 2016. De Belastingdienst stelt dat op 27 september 2016 duidelijk werd hoe het begrip woning voor de overdrachtsbelasting moet worden opgevat als het gaat om de uitleg van het begrip woning met betrekking tot de oorspronkelijk als woning gebouwde kantoorvilla's. Daaraan verbond de Belastingdienst dat voor voldoeningen op aangifte die op 27 september 2016 al onherroepelijk vaststonden geen ambtshalve vermindering kan worden verleend. Dit op grond van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht, paragraaf 23, onderdeel 13.

Uw klacht

Volgens u vormen de door de Belastingdienst genoemde Hof-uitspraken van 27 en 28 september 2016 geen nieuwe jurisprudentie omdat ze slechts toepassing van al bekende en geaccepteerde rechtsopvattingen en overigens een weging van feiten bevatten.

Daarnaast stelt u dat als al sprake zou zijn van nieuwe jurisprudentie aangesloten zou moeten worden bij de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 23 februari 2016. Omdat in die uitspraak dezelfde rechtsopvatting is toegepast en dezelfde criteria zijn gehanteerd.

Pagina 1/5

Datum

1 april 2019

Onderwerp

Ambtshalve vermindering

Ons nummer

201813867

Uw kenmerk

Bijlage(n)

Nationale ombudsman

Bezuidenhoutseweg 151
2594 AG Den Haag

Postbus 93122
2509 AC Den Haag

T 070 356 35 63
post@nationaleombudsman.nl
www.nationaleombudsman.nl

U benadrukt dat het gaat en ging om een objectief criterium: 'naar zijn aard bestemd voor bewoning' ten tijde van het heffingstijdstip en dat in de akte wordt gerefereerd aan die woonbestemming.

Pagina 2/5

Ons nummer
201813867**Reactie Staatssecretaris van Financiën**

Vanwege de aard van de klacht is naast de Belastingdienst ook de Staatssecretaris van Financiën in de gelegenheid gesteld om op uw klacht te reageren. Het is uiteindelijk de staatssecretaris geweest die naar ons heeft gereageerd. Afschriften van de reacties van de staatssecretaris heeft u al van ons ontvangen. U heeft op deze berichten ook gereageerd.

De staatssecretaris wees erop dat op grond van de eerder genoemde bepaling van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht een verzoek om ambtshalve vermindering wordt beoordeeld aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden voor de belastingaanslagen waarop de verzoeken betrekking hebben, op de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslagen onherroepelijk vast zijn komen te staan.

De aanslagen waar het om gaat zijn de aanslagen van 1 april 2014 en 15 juni 2016. Deze aanslagen stonden onherroepelijk vast op 13 mei 2014 en 27 juli 2016. De beoordeling van de verzoeken moet dus plaatsvinden aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden op 12 mei 2014, respectievelijk 26 juli 2016. De inspecteur dient dus jurisprudentie van na deze data buiten beschouwing te laten. U beroept zich – aldus de staatssecretaris - op jurisprudentie die gewezen is na deze data, namelijk op uitspraken van het Hof Den Haag van 27 en 28 september 2016. Volgens de staatssecretaris kon deze jurisprudentie buiten beschouwing blijven. Wat betreft de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 23 februari 2016, nr. 15/00262 (ECLI:NL:GHARL:2016:1474) geldt dat tegen die uitspraak cassatie is aangetekend. De Hoge Raad heeft in deze zaak arrest gewezen op 24 februari 2017 (ECLI:NL:HR:2017:290). Op dat laatste moment was er dus pas sprake van een onherroepelijk vaststaande uitspraak. De inspecteur diende dan ook dit arrest buiten beschouwing te laten bij de beoordeling van het verzoek om ambtshalve vermindering, nu dit is gewezen na 26 juli 2016.

De staatssecretaris gaf antwoord op de vraag van de Nationale ombudsman wat de gedragslijn van de Belastingdienst (toepassing/uitleg van de belastingwet) was tot aan het moment van het ontstaan van de 'nieuwe jurisprudentie' in met uw cliënten gelijke situaties. De gedragslijn van de Belastingdienst hield – aldus de staatssecretaris - in dat in die gevallen het 6%-tarief van toepassing was. Voor de situaties die zich voordeden in de zaken die hebben geleid tot de uitspraken van het Hof Den Haag van 27 en 28 september 2016 gaf de staatssecretaris aan dat het door de inspecteur in die zaken gehuldigde standpunt (geen woning) in overeenstemming was met de door de Belastingdienst in dergelijke gevallen gevolgde gedragslijn. Met name omdat die uitspraken zozeer verweven waren met afwegingen van feitelijke aard is in die zaken om cassatie-technische redenen afgezien van het instellen van beroep in cassatie.

Na de arresten van de Hoge Raad van 24 februari 2017 heeft de Belastingdienst zich in vergelijkbare zaken geconformeerd aan het oordeel van de Hoge Raad. De Belastingdienst heeft toen zijn gedragslijn ten aanzien van de invulling van het begrip 'woning' aangepast in overeenstemming met de uitkomst van die arresten.

Beoordeling Nationale ombudsman

Als het gaat om klachten over ambtshalve vermindering of teruggaaf door de Belastingdienst is de rol van de Nationale ombudsman het bieden van aanvullende rechtsbescherming. Dit omdat er geen mogelijkheid is om een oordeel van de bestuursrechter te vragen. Onze rol is beperkt. Wij kijken of de Belastingdienst in redelijkheid tot zijn beslissing heeft kunnen komen om het verzoek om ambtshalve vermindering af te wijzen. Wat wij niet kunnen is "op de stoel van de Belastingdienst gaan zitten". Anders gezegd, als de Belastingdienst in redelijkheid tot zijn besluit heeft kunnen komen, is er geen aanleiding om die beslissing als niet behoorlijk aan te merken

Pagina 3/5

Ons nummer

201813867

Het gaat hier om de toepassing van het verlaagd tarief in de overdrachtsbelasting voor verkrijging van woningen. In tegenstelling tot ander onroerend goed is het tarief niet 6% maar 2%.

Uw cliënten hebben voor de overdrachtsbelasting voor een aantal panden een percentage van 6% op aangifte afgedragen en naar dat percentage zijn ook de aanslagen opgelegd. Kennelijk gaat het bij deze panden om oorspronkelijk als woning gebouwde kantoorvilla's. U geeft aan dat de beoordeling of sprake is van een woning plaatsvindt aan de hand van het criterium 'of de onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning'. Dat is volgens u het geval en daarom maakt u voor de bewuste panden aanspraak op ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslagen; van een tarief van 6% naar een tarief van 2%.

De Belastingdienst heeft uw verzoek afgewezen. Volgens de Belastingdienst is er geen aanleiding om ambtshalve vermindering te verlenen. Dit omdat er sprake is van een beroep op nieuwe jurisprudentie.

In eerdere rapporten heeft de Nationale ombudsman zich uitgesproken over de uitleg van het begrip 'nieuwe jurisprudentie'. Het moet dan 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. Dat betekent dat het bij nieuwe jurisprudentie moet gaan om het beantwoorden van een open rechtsvraag of het wijzigen dan wel een nieuw licht werpen op bestaande rechtstoepassing. Hierbij wordt opgemerkt dat ook een uitspraak die op het eerste gezicht louter de beoordeling van feiten lijkt te betreffen niettemin nieuwe jurisprudentie kan vormen omdat de uitspraak in feite een nieuwe visie op de waardering van de feiten betreft. Het begrip 'nieuwe elementen' houdt niet alleen een andere interpretatie van de wettelijke bepalingen dan de tot dan toe gehanteerde in, maar kan ook bestaan uit een correctie op een tot dan toe gehanteerde toepassing in strijd met het recht.

De vraag die moet worden beantwoord is of de Belastingdienst in redelijkheid het standpunt in kon nemen dat sprake is van nieuwe jurisprudentie die aan het verlenen van ambtshalve vermindering in de weg staat. De Nationale ombudsman beantwoordt deze vraag bevestigend. Wij zullen dat hieronder nader onderbouwen.

De Nationale ombudsman ziet geen aanleiding te twifelen aan de mededeling van de staatssecretaris dat de vaste gedragslijn van de Belastingdienst was om in gevallen als die van uw cliënten het standpunt in te nemen dat geen sprake is van een woning en daarmee dat het tarief voor de overdrachtsbelasting 6% is. Zo geldt dat in de zaken die leidden tot bedoelde uitspraken van het Hof sprake was van opgelegde naheffingsaanslagen naar een percentage van 6% (in plaats van het aangegeven tarief van 2%). En voorts dat in de procedure die leidde tot de uitspraak van de Hoge Raad van 24 februari 2017 de staatssecretaris wees op het belang van de procedure

waarvan de uitkomst ook maatgevend zal zijn voor de verkrijging van andere kantoorpanden die met geringe aanpassingen geschikt gemaakt en bestemd kunnen worden als woning.

Pagina 4/5

Ons nummer
201813867

Naar ons oordeel kan de uitspraak van de Hoge Raad van 24 februari 2017, na conclusie van A.G. Wattel, over de vraag wanneer een pand kwalificeert als woning worden gezien als nieuwe jurisprudentie. De Hoge Raad overweegt dat de vraag of de verworven onroerende zaak 'naar zijn aard voor woning is bestemd' dient te worden beantwoord met toepassing van een zo objectief mogelijke maatstaf, dat wil zeggen een maatstaf die zoveel mogelijk aanknoopt bij de kenmerken van het bouwwerk zelf. Indien dat doel bewoning is geweest maar het bouwwerk nadien is verbouwd om het geschikt te maken voor een andere vorm van gebruik kan het alleen worden geacht zijn aard van woning te hebben behouden indien niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor bewoning geschikt te maken. Vergelijk ook de Fiscale encyclopedie in aantekening 2.3. op het tweede lid van artikel 14 van de WBR: "De Hoge Raad heeft in een viertal arresten van 24 februari 2017 (...) (enige) duidelijkheid geschapen omtrent de vraag wanneer een pand kwalificeert als woning. Daarmee is een (voorlopig) einde gekomen aan een lange reeks van procedures omtrent het begrip woning."

Deze uitspraken brachten mee dat de Belastingdienst zijn gedragslijn aanpaste. Met de uitspraken werd duidelijk dat de zienswijze van de Belastingdienst, blijkens het cassatiemiddel gebaseerd op wetsgeschiedenis en doel en strekking van het verlaagde tarief alsmede dat het pand door de bouwkundige aanpassingen voor kantoorgebruik zijn aard als woning verloren heeft, rechtens niet houdbaar was. Daarmee kan in redelijkheid worden gesproken van nieuwe jurisprudentie als bedoeld in de eerdere rapporten van de Nationale ombudsman. Wij zien met de uitspraak van de Hoge Raad een correctie op de waardering van de feiten zoals toegepast door de Belastingdienst. De uitkomst van de uitspraak van de Hoge Raad is een andere dan de toepassing die de Belastingdienst volgde. Zoals hierboven aangegeven is ook dan sprake van een situatie die kan worden beoordeeld als 'nieuwe jurisprudentie'. Opgemerkt wordt (nogmaals) dat de staatssecretaris in cassatie inbracht: "het belang van de onderhavige procedure is niet beperkt tot het onderhavige geval. De procedure heeft ook betekenis voor de verkrijging van andere kantoorpanden die met geringe aanpassingen geschikt zijn als woning en bestemd worden tot woning. En het gaat niet alleen om kantoorpanden (...)"

Ten slotte stelt u nog aan de orde de datum waarop deze 'nieuwe jurisprudentie' is ontstaan. U meent dat dan moet worden uitgegaan van de uitspraak van het gerechtshof waarop het arrest van de Hoge Raad ziet. En dat is de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 23 februari 2016. Wij vinden dat de Belastingdienst kan worden gevolgd in het voor de datum van nieuwe jurisprudentie uitgaan van de uitspraken van het Hof Den Haag van 27 en 28 september 2016 waarin is berust. Hoewel hierboven de beoordeling van de vraag of sprake is van nieuwe jurisprudentie is behandeld aan de hand van het arrest van de Hoge Raad van 24 februari 2017 verzet niets zich ertegen dat de staatssecretaris – in het voordeel van belastingplichtigen - de op een eerder moment gedane uitspraak van het Hof Den Haag als 'ontstaansmoment' neemt. Deze uitspraak, waarin de staatssecretaris heeft berust, is immers op één lijn te stellen met de Hofuitspraak die onderwerp vormde van de uitspraken van de Hoge Raad. Voor het hanteren van de datum van de onderliggende Hofuitspraak van 23 februari 2016 ziet de Nationale ombudsman geen dwingende reden. Immers, anders dan in de uitspraken van het Hof Den Haag van september 2016 was er – in elk geval tot aan dat moment - geen sprake van berusting door de staatssecretaris in die uitspraak. Met het instellen van beroep in

cassatie is de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van februari 2016 ook niet onherroepelijk geworden alvorens de Hoge Raad in februari 2017 uitspraak deed.

Pagina 5/5

Conclusie

Nu de aanslagen waarvoor u ambtshalve vermindering heeft gevraagd dateren van voor de uitspraak van het Hof Den Haag van 27 september 2016 dat de staatssecretaris aanhoudt als datum voor het ontstaan van nieuwe jurisprudentie is onze conclusie dat de Belastingdienst in redelijkheid kon komen tot de beslissing om het verzoek om ambtshalve vermindering af te wijzen. Daarmee zien wij geen aanleiding het onderzoek verder voort te zetten.

Ons nummer

201813867

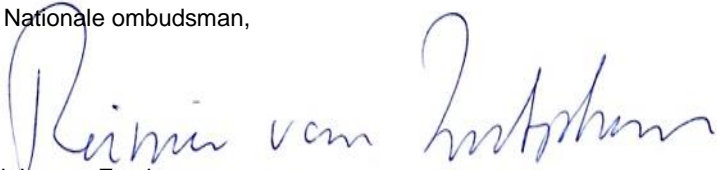
Voornemen tot sluiten dossier

Wij zullen het onderzoek naar de klacht van uw cliënten dan ook sluiten. Zorgvuldigheidshalve stellen wij u en de Staatssecretaris van Financiën nog in de gelegenheid om binnen een termijn van twee weken op deze brief te reageren. Wij hebben de staatssecretaris een afschrift van uw brief van 26 februari 2019 gestuurd en hem in de gelegenheid gesteld om ook daarop te reageren. Wij hebben hem nog gevraagd of het resultaat van de afstemming met de vakgroep Formeel Recht schriftelijk is vastgelegd. Bij een bevestigend antwoord hebben wij gevraagd om daarvan een kopie te verstrekken.

Openbare brief

Een exemplaar van deze brief zullen wij in geanonimiseerde vorm openbaar maken en publiceren op onze website.

Met vriendelijke groet,
de Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen