



Rapport

Rapport over een klacht over de Belastingdienst.

Datum: 12 juni 2014

Rapportnummer: 2014/059

Klacht

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 verzoekers en medebewoners. Onderdeel hiervan is de wijze van beoordeling van een verzoek om ambtshalve vermindering inkomstenbelasting 2005.

Bevindingen en beoordeling Bevindingen

1. Verzoekers zijn eigenaar van een woonappartement. Dit appartement is onderdeel van een voormalig pakhuis in een van de havens in Rotterdam. Het is sinds 2002 een rijksmonument. In de jaren 2005 en 2007 is het verbouwd en gerestaureerd tot een appartementengebouw. Op de begane grond zijn 13 appartementen met bestemming bedrijfsruimten gecreëerd en daarboven 109 woonappartementen, inclusief 10 penthouses op de zesde verdieping. Op de begane grond bevinden zich ook 10 inpandige garages en 22 bergingen.
2. De campagne voor de verkoop van de woonappartementen is eind 2004 gestart. In de periode juni 2005-mei 2006 zijn door de kopers drie overeenkomsten gesloten: een koopovereenkomst met betrekking tot het appartementsrecht, een aannemingsovereenkomst en een restauratieovereenkomst. Verzoekers alsmede andere eigenaren/ medebewoners (en voordat sprake was van eigenaren/medebewoners de belastingadviseur van de vastgoed maatschappij) 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 en een aantal medebewoners hebben hierover uitvoerig schriftelijk en mondeling gecommuniceerd met de Belastingdienst. Omdat het standpunt van BBM en de Belastingdienst bleef dat er geen recht op aftrek bestond, hebben verzoekers en een aantal medebewoners geen aftrekpost opgevoerd in de aangiften inkomstenbelasting 2005. Nadat verzoekers en een aantal medebewoners gebleken was dat er aan andere medebewoners wel aftrek van onderhoudskosten was toegekend naar aanleiding van de aangifte inkomstenbelasting 2005, hebben zij na verstrijken van de bezwaartermijn wederom gecorrespondeerd met de Belastingdienst over dit onderwerp als aanvulling op de aangifte 2005.
3. De door verzoekers op 10 november 2008 ingediende aanvulling op de aangifte 2005 heeft de Belastingdienst behandeld als een verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2005 en op 11 september 2009 is afwijzend beslist op dit verzoek.

4. Over de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2006 waarin wel aftrek van onderhoudskosten is geclaimd, is door verzoekers na bezwaar vanwege het niet toestaan van de aftrek door de Belastingdienst, beroep ingesteld. In hoger beroep heeft deze procedure uiteindelijk geleid tot een uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage van 24 juli 2012 waarin is geoordeeld dat er sprake is van aftrekbare onderhoudskosten (zie verder bij 12).

5. Verzoekers en medebewoners stellen dat de Belastingdienst vanaf het begin 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.

6. Samengevat klagen verzoekers over de gang van zaken en informatieverstrekking met betrekking tot het wel/niet aftrekbaar zijn van onderhoudskosten voor een monumentaal pand en de verschillen in behandeling van verzoekers en medebewoners. Onderdeel hiervan is de wijze van beoordeling van een verzoek om ambtshalve vermindering inkomstenbelasting 2005.

7. De Nationale ombudsman legde de klacht op 13 september 2013 voor aan het Ministerie van Financiën en vroeg daarbij het Ministerie te reageren op de klacht en onder meer te antwoorden op de vraag hoe de gang van zaken is geweest met betrekking tot het wel of niet aftrekbaar zijn van kosten voor het monumentenpand.

8. Op de klacht en vragen is door het Ministerie bij brief met bijlagen van 21 november 2013 gereageerd. Op de vraag hoe de gang van zaken is geweest heeft het Ministerie onder meer geantwoord dat in een brief van 11 maart 2005 waarin het oordeel van BBM is neergelegd de zienswijze en het standpunt van de projectontwikkelaar als volgt wordt weergegeven:

"Eerst wordt het gebouw in appartementsrechten gesplitst en worden de appartementsrechten verkocht. Vervolgens wordt door de eigenaren van de appartementsrechten een aannemingsovereenkomst gesloten met de verkoper van de appartementsrechten. Deze aannemingsovereenkomst houdt de bouw/realisatie van de appartementen in. De koopovereenkomst van het appartementsrecht en de aannemingsovereenkomst tot realisatie van het appartement zijn met elkaar verbonden. Vervolgens sluiten de appartementseigenaren een restauratieovereenkomst met een aannemer die niet gelieerd is aan de verkoper van de appartementsrechten/aannemer die de bouw van de appartementen heeft gerealiseerd. Door koop van het appartementsrecht en de realisatie van het appartement ontstaat een nieuwe bron. De restauratiekosten

vormen aftrekbare onderhoudskosten."

9. BBM heeft in de onder 8. bedoelde brief het standpunt ingenomen dat de gepresenteerde volgorde zeer ongebruikelijk is en dat sprake was van een gekunstelde constructie, ingegeven door de fiscale wetgeving. BBM was tevens van mening dat de koop-aannemingsovereenkomst en de restauratie-overeenkomst niet los van elkaar kunnen worden gezien en dat deze één geheel vormen. BBM kwam tot het oordeel dat een bronwijziging plaatsvindt in combinatie met een koop-aannemingsovereenkomst, waarvan de restauratie een essentieel onderdeel is, en dat aftrek van onderhoudskosten monumentenpand niet mogelijk is. In reactie hierop heeft de adviseur aan BBM om heroverweging gevraagd. Naar aanleiding van het verzoek is, na overleg met de kennisgroep onroerende zaken, besloten dat BBM de restauratie nader zou beoordelen. BBM zou daarvoor de appartementen gaan bezichtigen op het moment dat deze gerealiseerd zouden zijn en de restauratie nog niet zou zijn gestart. Op 27 januari 2006 heeft een medewerker van BBM het gebouw bezocht, waarbij deze heeft vastgesteld dat de appartementen nog niet waren gerealiseerd. Op 17 augustus 2006 vond een nieuw bezoek plaats door twee medewerkers van BBM en de taxateur van de Belastingdienst/Haaglanden/kantoor Rijswijk. Daarbij is geconstateerd dat de appartementen nog niet tot stand waren gekomen en dat de restauratiewerkzaamheden reeds waren gestart.

10. BBM heeft daarna op verzoeken van diverse kopers van een appartement (in aanbouw) in september en oktober 2006, in juni 2007 (verzoekers) en in mei 2008 gereageerd op het verzoek een standpuntbepaling voor wat betreft de aftrekbare kosten. Op alle verzoeken is afwijzend beslist. Op het laatste verzoek is gereageerd dat BBM geen bevoegdheid meer had omdat de bouw reeds was afgerond en is verwezen naar de bevoegde inspecteur. Volledigheidshalve heeft BBM wel nog het eerdere oordeel medegedeeld.

11. Als bijlage bij dit rapport is een notitie gevoegd waarin uitvoerig uiteengezet is op basis van de reactie van het Ministerie van Financiën hoe de gang van zaken voor wat betreft de belastingheffing is geweest bij de eigenaren van de woonappartementen van het monumentenpand. Samengevat is de belastingheffing als volgt geweest:

Van de 80 door particuliere kopers gekochte woonappartementen is in 7 gevallen in eerste instantie geheel of gedeeltelijk aftrek verleend. Met betrekking tot 4 appartementen is de restauratiesom 'zonder problemen' geheel (in alle betrokken jaren) verleend. Met betrekking tot drie appartementen is 'zonder problemen' sprake geweest van gedeeltelijke honorering van de aftrek (in een of twee jaren). Met betrekking tot de overige 73 appartementen is de situatie als volgt:

Met betrekking tot 4 appartementen is uiteindelijk, op basis van de gevoerde procedures, de gehele restauratiesom in aftrek gekomen. In deze gevallen was steeds sprake van

tijdige bezwaarschriften. Met betrekking tot 26 appartementen is uiteindelijk slechts een deel van de restauratiesom in aftrek gekomen, omdat slechts voor een of twee jaren sprake was van een tijdig bezwaarschrift, al dan niet in combinatie met (een) verzoek(en) om ambtshalve vermindering. Met betrekking tot 3 appartementen is slechts een deel van de restauratiesom aftrekbaar omdat het appartement gekocht is nadat de bouw reeds was aangevangen. Dit gaat om de situatie die aan de orde was in de arresten van de Hoge Raad van 12 juli 2013. Hierover loopt bij Hof Amsterdam nog de verwijzingsprocedure en bij Hof Den Haag lopen twee hoger beroepsprocedures. Met betrekking tot 19 appartementen is in het geheel geen aftrek verleend omdat door de betreffende belastingplichtigen geen tijdige bezwaarschriften zijn ingediend, maar ten hoogste een of meer verzoeken om ambtshalve vermindering. Met betrekking tot 21 van de 80 woonappartementen van particuliere kopers is in het geheel niet om aftrek verzocht; noch in de aangifte, noch in een bezwaar- of verzoekschrift.

De renseignering door BBM in oktober 2006 heeft in eerste instantie weinig effect gehad.

Pas in de tweede helft van 2008 is deze renseignering onderkend en is de kwestie gecoördineerd aangepakt bij de aanslagregeling in Rotterdam. Voor die tijd (in 2007 en in mei 2008) zijn er echter al aanslagen overeenkomstig de aangiften met aftrek onderhoudskosten vastgesteld, zowel in Haaglanden (2x) als in Rotterdam (2x). Ook is in Rotterdam de aftrek nog verleend in 2008 (2x) en in 2009 (1x) naar aanleiding van (te late) bezwaarschriften. Het ging dan om bezwaarschriften met een aanvulling op de aangifte. Bij de bezwaarbehandeling is de kwestie pas later onderkend en nog later — in aansluiting op de aanslagregeling met correcties — gecoördineerd opgepakt. In voorkomend geval is met betrekking tot de appartementen waarvoor aftrek is verleend ook in een later jaar aftrek verleend op basis van het vertrouwensbeginsel. Los daarvan is in één geval in 2009 bij de aanslagregeling 2007 aftrek verleend. Dit is gebeurd op kantoor Utrecht. Ook bij de belastingplichtigen, particuliere kopers/eerste eigenaren van de woonappartementen is de mogelijkheid van aftrekbaarheid van de restauratiesom pas geleidelijk aan doorgedrongen. In de aangiften inkomstenbelasting 2005 komt de aftrekpost slechts met betrekking tot vijf appartementen voor; in de aangiften 2006 gaat het om 23 appartementen en in de aangiften 2007 om 35 van de 80 appartementen. Voor het jaar 2005 zijn geen tijdige bezwaarschriften met aanvulling op de aangiften ingediend; met betrekking tot 2006 is met betrekking tot drie appartementen tijdig een bezwaar met aanvulling op de aangifte ingediend; voor 2007 was dat met vijf appartementen het geval. Daarnaast zijn veel verzoeken om ambtshalve vermindering ingediend. Deze zijn over het algemeen direct afgewezen, eerst onder verwijzing naar het standpunt van BBM, later onder verwijzing naar de lopende procedures en weer later met de motivering dat indien sprake zou zijn van onderhoudskosten er dan sprake zou zijn van nieuwe jurisprudentie in de zin van het Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven. In een enkel geval is een verzoek blijven liggen of niet als zodanig onderkend en is pas uitspraak gedaan nadat in de zaak van verzoekers de aanslagen onherroepelijk vaststonden. Ook deze verzoeken zijn afgewezen

met de motivering dat sprake was van 'nieuwe jurisprudentie'.

Met betrekking tot 21 van de 80 appartementen is in het geheel niet om aftrek verzocht.

12. Tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2006 is door verzoekers na bezwaar beroep ingesteld. In hoger beroep heeft deze procedure uiteindelijk geleid tot een uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage van 24 juli 2012. Uit de voorafgaande rechtbank uitspraak heeft het Gerechtshof onder meer het volgende opgenomen:

"25. 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)".

26. Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van radicale vernieuwing, is dus beslissend wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Het Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft in zijn uitspraak van 18 november 2010, nr 10/00093, UN: BP6402, voor de beantwoording van de vraag wanneer een verbouwing in bouwkundig opzicht zo radicaal is dat sprake is van nieuwbouw onder rechtsoverweging 4.3.7.2. het volgende geoordeeld: "(.) (a) Of in bouwkundig opzicht sprake is van restauratie van oudbouw of stichting van nieuwbouw wordt bepaald door de vraag of de constructie gewijzigd wordt. De constructie van een gebouw bestaat bouwkundig uit de fundamenteën en de dragende delen. Zolang die constructie niet wordt aangetast is bouwkundig in beginsel reeds sprake van instandhouding van oudbouw en ontstaat er bij restauratie bouwkundig geen nieuwbouw. Wordt de constructie aangetast dan is er bouwkundig sprake van sloop van oudbouw en eventueel vervanging door nieuwbouw.(b) Dit uitgangspunt kent blijkens de bovengenoemde jurisprudentie van de Hoge Raad uitzondering bij radicale vernieuwing. Daar is naar het oordeel van het Hof sprake van indien de bouwtechnische ingrepen bij de restauratie van oudbouw zodanig ingrijpend zijn, dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd zodat het niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvigd. Een kerk moet na restauratie herkenbaar blijven als de voormalige kerk en daaraan zijn bouwkundige identiteit blijven ontleen.

Vervolgens overweegt het Hof onder meer het volgende.

"7.5. Het geschil spitst zich toe op de vraag of met de werkzaamheden voldaan is aan de criteria voor aftrek, zoals vermeld in het arrest Hoge Raad van 10 februari 1999, nr 34.012.

LJN: AA2670, BNB 1999/154, waarin is overwogen:

3.2. Indien bij verbouwwerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt, moeten de verbouwwerkzaamheden in de regel worden gesplitst in onderhoudskosten en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing moet worden bezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (...). 7.6. Beslissend is derhalve wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Is er in bouwkundig opzicht een nieuw gebouw ontstaan, of is sprake van gerestaureerde oudbouw. Dat het monument aanvankelijk de functie had van een pakhuis en die functie is gewijzigd in een appartementencomplex met zelfstandige wooneenheden, behoeft derhalve op zich niet aan aftrek in de weg te staan, ook al is de omvang van de hoeveelheid werkzaamheden aanzienlijk."

en

"7.14. Voorts kan niet geoordeeld worden dat de bouwkundige identiteit van het monument onherkenbaar is gewijzigd en dat het monument niet langer met het pakhuis kan worden vereenzelvigd. Dat ten behoeve van het behoud van het monument atrie zijn aangebracht in verband met de herbestemming tot woondoeleinden heeft er niet toe geleid dat het monument na de renovatie en restauratie niet herkenbaar is gebleven als het oorspronkelijke [het pakhuis]. Het monument ontleent daaraan ook na de renovatie en restauratie zijn bouwkundige identiteit, is herkenbaar gebleven als voormalig pakhuis en kan daaraan na de werkzaamheden nog steeds zijn bouwkundige identiteit ontleenen. Het gebouw is ook na de vernieuwing als zodanig te herkennen voor iedereen die het heeft gekend als het pakhuis. Van een radicale vernieuwing in bovenvermelde zin is dus geen sprake. Daaraan doet blijken het hiervoor overwogene niet af dat de werkzaamheden omvangrijk waren en dat sprake is geweest van een functiewijziging van een pakhuis naar een appartementencomplex. 7.15. Gelet op het vorenoverwogene is belanghebbende geslaagd in de op hem rustende bewijslast dat 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. Weliswaar hebben de nodige wijzigingen plaatsgevonden om het monument geschikt voor bewoning te maken, maar dat geldt niet voor de bouwkundige constructie en identiteit. De bouwkundige constructie van het monument is niet wezenlijk gewijzigd en het gebouw kan nog steeds worden vereenzelvigd met het voormalig pakhuis. 7.16. Gelet op het vorenoverwogene vormen de uitgaven die zijn gemaakt tot restauratie van het monument in beginsel aftrekbare onderhoudskosten. Dit wordt niet anders in een situatie als de onderhavige, waarbij een monument, of een deel daarvan, ongerestaureerd wordt gekocht met de bedoeling het te restaureren. De werkzaamheden hebben immers plaatsgevonden nadat de bron is geleverd. Van bronverwervingskosten is reeds daarom

geen sprake. Met de verkrijging van het appartementsrecht verkreeg belanghebbende een bron -aan welke bron onderhoudswerkzaamheden dienden plaats te vinden - die was afgesplitst van een bron die oorspronkelijk uit een groter geheel bestond. Die oorspronkelijke bron is niet teniet gegaan. Dat een monument met een grootschalige omvang als het onderhavige wordt gesplitst in appartementen en de verkoop daarvan samenhangt met overeenkomsten tot renovatie en restauratie van het monument, in die zin dat de ene overeenkomst niet los kan worden gezien van de andere, maakt zulks niet anders. 7.17. Dat is gekozen voor een juridische vormgeving waarbij het recht op aftrek van de restauratiekosten behouden blijft en, zoals in het onderhavige geval, terecht komt bij de uiteindelijke eigenaars van de appartementen, maakt niet dat sprake is van een fiscaal ontoelaatbare constructie. Van een schijnhandeling is geen sprake, de restauratiewerkzaamheden aan het monument zijn immers daadwerkelijk — door een derde - verricht en de daarmee gemoeide kosten zijn ten laste van de belanghebbende en haar echtgenoot gekomen."

13. In de reactie van 21 november 2013 heeft het Ministerie als volgt samengevat aangegeven waarom het Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven niet van toepassing is:

" Hiervoor heb ik uiteengezet waarom in het geval van verzoekers paragraaf 5 van het Besluit met zich meebrengt dat het verzoek om ambtshalve vermindering niet voor inwilliging in aanmerking komt. Aangezien het arrest HR BNB 2012/153 en de hofuitspraken van 24 juli 2012 nieuwe jurisprudentie behelzen, leidt het arrest noch de hofuitspraken tot vermindering van reeds onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen. Er is evenmin sprake van een bijzondere omstandigheid zoals bedoeld in paragraaf 6 van het Besluit."

Beoordeling

Organisatie

14. 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.

15. 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 verzoekers en medebewoners.

16. 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.

Nieuwe jurisprudentie

17. De belastingdienst beroept zich er op dat de uitspraak van het Gerechtshof in de zaak van verzoekers nieuwe jurisprudentie is. Om die reden wordt er in de eerder opgelegde aanslag van verzoekers geen ambtshalve vermindering verleend. Dit zelfde geldt bij medebewoners. Ook is aanhouding van verzoeken om ambtshalve vermindering in afwachting van de uitkomst van verzoekers procedure bij het Gerechtshof door de Belastingdienst geweigerd.

18. 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..."

19. 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 'om gaan' 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.

20. 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 bezien 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)."

21. Het enkele feit dat de Belastingdienst een ander standpunt heeft gehuldigd over het wel of niet bestaan van radicale vernieuwing tot en met 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, zoals vermeld bij 12., 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).

22. In de uitspraak van het Gerechtshof 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.

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

24. 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 redenering dat verzoeken om

ambtshalve vermindering van medebewoners niet zijn aangehouden in afwachting van de uitkomst van de procedure van verzoekers vanwege toekomstige nieuwe jurisprudentie

25. 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.

26. Gelet op het voorgaande is naar het oordeel van de Nationale ombudsman het redelijkheidsvereiste geschonden. Er is geen sprake van nieuwe jurisprudentie en derhalve geen reden niet aan het verzoek om ambtshalve vermindering voor 2005 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.

Aanbeveling

De Nationale ombudsman ziet aanleiding om de volgende aanbeveling te doen.

De Nationale ombudsman geeft de minister van Financiën gelet op het voorgaande in overweging de verzoeken om ambtshalve vermindering van verzoekers en medebewoners opnieuw te beoordelen met inachtneming van bovenstaande overwegingen.

De Nationale ombudsman,

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

waarnemend ombudsman

Onderzoek

Op 12 november 2012 ontving de Nationale ombudsman een (prematuur)verzoekschrift van de heer A en mevrouw M. te Rotterdam met een klacht over een gedraging van Belastingdienst Rijnmond.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd betrokkenen verzocht op de bevindingen te reageren. De reactie van de Belastingdienst aanleiding het verslag op een aantal punten te wijzigen.

De Nationale ombudsman honoreert het bij de reactie van 21 november 2013 gedane verzoek van het Ministerie van Financiën om geheimhouding voor zover het gegevens van individuele belastingplichtigen betreft. Om die reden zijn de reactie van het Ministerie van Financiën en de bijlagen daarbij alleen ter kennisneming van de Nationale ombudsman en zijn medewerkers gekomen en niet ter informatie aan verzoekers verstrekt. De in dit rapport uit de reactie en bijlagen gebruikte gegevens zijn geanonimiseerd.

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

het verzoekschrift met bijlagen van 12 november 2012;

e-mails van verzoekers van 18 juli, 28 augustus, 30 augustus en 21 november 2013;

intakegesprek, gevoerd met verzoekers op 25 april 2013;

gesprek over klacht, gevoerd bij de belastingdienst op 19 juni 2013;

de reactie met bijlagen van het Ministerie van Financiën van 21 november 2013 op de klacht en vragen van de Nationale ombudsman.

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 rechtsoverdrachten 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.

(...)."

3. Notitie "Aanslagregeling van aangiften van particuliere kopers van woonappartementen St. Job, bezwaarbehandeling en behandeling van verzoeken ambtshalve vermindering", zie bijlage 1

4. 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 Hof's beslissing zelfstandig."

5. 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 bezien (zie o.a. HR 10 februari 1999, nr. 34 012, LJV AA2670, BNB 1999/154 en HR 10 maart 1999, nr. 34 348, LJV 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, LJV 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, LJV 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.

6. Besluit 16 juni 2008, nr. CPP2008/68M, Stcrt. nr. 120, zie bijlage 2.

2013.00398