



Rapport

Datum: 30 oktober 2000
Rapportnummer: 2000/351

Klacht

Op 27 december 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer M. te X., met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen.

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

Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen afwijzend heeft beslist op zijn verzoek om ambtshalve vermindering van de aan hem opgelegde aanslagen inkomstenbelasting over 1994 tot en met 1996.

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 65, eerste lid:

"Een onjuiste belastingaanslag kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend."

2. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735):

Par. 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt.

3.2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in par. 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of

b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

(...)

Par. 8. Andere feiten; een andere belasting ter zake van hetzelfde feit

8.1. Indien de inspecteur kennis neemt van feiten, andere dan die, naar aanleiding waarvan hij voornemens is ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting te verlenen, en die andere feiten grond opleveren voor het vermoeden dat de belasting onjuist is berekend, houdt hij daarmee bij de bepaling van de vermindering of teruggaaf rekening.

8.2. Voorts verleent de inspecteur in gevallen waarin ter zake van enig feit ten onrechte belasting is geheven en waarin als gevolg van die heffing een andere belasting ter zake van datzelfde feit niet is geheven en door het verstrijken van een termijn ook niet meer kan worden geheven, slechts ambtshalve vermindering of teruggaaf van de eerstgenoemde belasting voor zover het bedrag daarvan het bedrag van de laatstgenoemde belasting te boven gaat.

(...)

Toelichting bij par. 8

Par. 8.1 geeft een salderingsmogelijkheid gelijk aan die, welke de inspecteur bij het beslissen op een bezwaarschrift ter beschikking staat.

Voorbeelden bij par. 8. Een belastingplichtige verzoekt vermindering van de hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting in verband met aanvankelijk niet in aanmerking genomen aftrekbare kosten. De te verlenen vermindering beloopt f 350 (...). Bij het behandelen van het bezwaar komt aan het licht dat aanvankelijk ten onrechte een aftrek wegens buitengewone lasten is toegestaan, waardoor f 200 te weinig belasting is geheven. De ambtshalve te verlenen vermindering beloopt dan f 150..."

3. Interne compensatie

Krachtens vaste jurisprudentie staat het de inspecteur vrij om, indien tegen een aanslag bezwaar wordt gemaakt, ook in het geding voor het Hof, de elementen van de aanslag (in dit verband op te vatten als het na verrekening met het bedrag van de voorlopige aanslagen en de in de belastingwet aangewezen voorheffingen overblijvende netto-bedrag aan verschuldigde belasting) te veranderen, met gebruikmaking van de hem ten dienste staande gegevens, met slechts de beperking dat de aanslag niet mag worden vastgesteld op een hoger bedrag dan het oorspronkelijke.

4. Huurwaardeforfait (artikel 42a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, Wet van 16 december 1964, Stb. 519)

a. de situatie tot en met 31 december 1996

Tot en met 1996 werd het huurwaardeforfait bepaald met behulp van een tabel, te weten het waardeklassensysteem. Met betrekking tot de woning die als hoofdverblijf kon worden aangemerkt, werd de bijtelling in guldens bij het belastbaar inkomen bepaald aan de hand van de waarde in bewoonde staat van een woning (60% van de waarde in vrij verkoopbare staat). Bij de waardebepaling in vrij opleverbare staat telde niet mee het deel van de woning dat voor een onderneming wordt gebruikt.

Binnen een waardeklasse gold een vast forfaitbedrag.

In dit geval zijn van belang de volgende waardeklassen (geldend voor de jaren 1994 tot en met 1996):

1. waarde bewoond f 30.001 tot en met f 60.000; huurwaarde f 720.
2. waarde bewoond f 60.001 tot en met f 90.000; huurwaarde f 1.680.
3. waarde bewoond f 90.001 tot en met f 120.000; huurwaarde f 2.520.
4. waarde bewoond f 120.001 tot en met f 170.000; huurwaarde f 3.360.
3. waarde bewoond f 170.001 tot en met f 220.000; huurwaarde f 4.760.

De tweede woning (vakantiewoning) viel eveneens onder de forfaitaire huurwaardevaststelling. Forfaitaire bijtelling vond plaats door toepassing van eerdergenoemde tabel, zij het dat daarbij niet de lagere waardering op de waarde bewoond werd toegepast, doordat de tweede woning niet als hoofdverblijf kon worden aangemerkt.

De Belastingdienst noch de belastingplichtige was bij de heffing van inkomstenbelasting gebonden aan de door de gemeenten voor de onroerende zaakbelasting gehanteerde leegwaarde. Gemeentelijke schattingen konden - vaak doelbewust - aan de lage kant zijn, terwijl het ook voorkwam dat deze te hoog waren. Voorts was van belang dat de heffingsgrondslag voor de onroerende zaakbelasting kon zijn vastgesteld voor maximaal vijf jaren, terwijl voor de inkomstenbelasting jaarlijkse waardering plaatsvond. Als tijdstip van waardering kwam het meest in aanmerking het begin van het jaar dan wel, indien de eigen woning eerst in de loop van het jaar werd verkregen, dat tijdstip.

b. De situatie na 1 januari 1997

Met ingang van 1 januari 1997 vindt de waardebeoordeling voor de toepassing van het huurwaardeforfait in beginsel plaats op voet van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ). De Wet WOZ geeft uniforme regels voor de waardering van onroerende zaken. De waardering vindt plaats door of namens de gemeente waarin de onroerende zaak is gelegen. De gemeente stelt bij beschikking de waarde van alle onroerende zaken in een gemeente vast. De vastgestelde waarde geldt gedurende een tijdvak van vier jaren, met als waardepeildatum 1 januari van het tweede aan het tijdvak voorafgaande kalenderjaar.

In die gemeenten die in de jaren voor het tijdvak van 1997-2000 nog een hertaxatie van het gehele bestand aan onroerende zaken hebben uitgevoerd ten behoeve van de bestaande onroerende zaakbelasting geldt het volgende. Om die gemeenten niet nogmaals voor hoge kosten te plaatsen (alsmede om praktische redenen), is het toegestaan om die eerdere taxaties ook gedurende het eerste WOZ-tijdvak te gebruiken. Deze gemeenten worden (wets-)fictiegemeenten genoemd. Hierbij is op de WOZ-beschikking de 'oude' waarde voor de onroerende zaakbelasting vermeld. Deze waarde moet worden opgehoogd met een ophogingspercentage. Dat percentage geeft de gemiddelde waardeontwikkeling weer in de desbetreffende gemeente tussen de feitelijke waardepeildatum en 1 januari 1995.

5. De gemeente Amstelveen is een (wets-)fictiegemeente als bedoeld onder 3.b. Op de vastgestelde taxatiewaarde wordt een ophogingspercentage van 27% gehanteerd.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reacties gaven aanleiding tot het stellen van nadere vragen aan betrokkenen. Hun antwoorden gaven aanleiding het verslag te wijzigen en aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeker, een ondernemer, was in de jaren 1994 tot en met 1996 (in privé) eigenaar van een woning aan de X.laan te Amstelveen die als hoofdverblijf diende. Van deze woning werd een derde deel gebruikt voor de onderneming van verzoeker.

Voorts bezat verzoeker in deze periode een tweede woning (buitenhuisje) aan de Y.weg te Holten. Van deze woning waren verzoeker en zijn ex-echtgenote van wie hij op juni 1995

scheidde, ieder voor de helft eigenaar.

2. Verzoeker voerde op zijn aangiften inkomstenbelasting (ib) 1994 tot en met 1996 voor het pand X.laan te Amstelveen een huurwaardebijtelling (huurwaardeforfait) op van f 4.760 (waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000).

Voor het pand Y.weg te Holten, waarvan de huurwaarde aan verzoeker werd toegerekend, voerde verzoeker in 1994 als waarde (in onbewoonde staat) op een bedrag van f 67.000. Bij deze opgegeven waarde vond voor het bepalen van de huurwaardebijtelling toepassing plaats van de waardeklasse f 60.001 tot en met f 90.000. De huurwaardebijtelling bedroeg f 1.680. In de jaren 1995 en 1996 voerde verzoeker als waarde (in onbewoonde staat) op een bedrag van f 38.500. Bij deze opgegeven waarde vond voor het bepalen van de huurwaardebijtelling toepassing plaats van de waardeklasse f 30.001 tot en met f 60.000. De huurwaardebijtelling bedroeg f 720 (zie terzake ook achtergrond, onder 4.).

De Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen (hierna: de Belastingdienst) legde de aanslagen ib 1994 tot en met 1996 op deze punten conform de door verzoeker ingediende aangiften op.

3. Verzoeker diende op 31 maart 1998 bij de Belastingdienst zijn aangifte ib 1997 in. In een begeleidende brief schreef hij de Belastingdienst het volgende:

"...Bij beschikking van 31 juli 1997 (...) heeft de gemeente Amstelveen de waarde van het pand X.laan (...) vastgesteld op f 275.000. Sinds jaar en dag oefen ik in dit pand het beroep van juridisch adviseur uit. De daartoe benodigde ruimte neemt van dit pand één derde gedeelte in beslag.

Als huurwaarde heb ik derhalve opgegeven twee derde gedeelte van f 275.000 ofwel f 183.333. Ik heb mij hierbij gebaseerd op Elseviers Belasting Almanak 1998 (...).

In de veronderstelling dat u zich hiermee kunt verenigen, verzoek ik U te overwegen of er op die grond geen aanleiding is voor een ambtshalve vermindering van de aan mij opgelegde aanslagen inkomstenbelasting over voorgaande jaren..."

4. Bij de aanslagregeling ib 97 werd de door verzoeker ingediende aangifte op het punt van de opgegeven huurwaarde gevolgd. Na ontvangst van de aanslag ib 97 herhaalde verzoeker op 25 juli 1998 zijn verzoek aan de Belastingdienst om ambtshalve vermindering van de over eerdere jaren opgelegde aanslagen ib. Hij wees er in dit verband op dat hij in zijn aangiften over eerdere jaren door onwetendheid steeds had verzuimd om rekening te houden met het feit dat bij de waardebepaling van de huurwaarde niet meetelt het deel van de woning dat voor de onderneming wordt gebruikt. Hierdoor had hij een te hoge huurwaarde opgegeven, waardoor de aanslagen volgens hem op een te hoog bedrag waren vastgesteld.

Omdat verzoeker op 5 januari 1999 nog geen reactie van de Belastingdienst had ontvangen, zond hij de Belastingdienst op die datum een rappelbrief.

5. De Belastingdienst liet verzoeker op 13 januari 1999 het volgende weten:

"...Naar aanleiding van uw brief gedagtekend 5 januari 1999, deel ik u mede, dat uw verzoek is aan te merken als een bezwaarschrift, nu het naar uw mening gaat om een onjuiste vaststelling van het belastbaar inkomen over 1996 en voorgaande jaren.

Aangezien de termijn voor indiening van een bezwaarschrift met betrekking tot genoemde jaren reeds geruime tijd is verstreken, verklaar ik u niet ontvankelijk in uw bezwaar. Ook uw eerdere brieven (welke niet in mijn bezit zijn gekomen), te weten die van 31 maart 1998 en 25 juli 1998 zouden niet ontvankelijk zijn verklaard.

Ik heb echter op grond van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, uw bezwaar toch in behandeling genomen.

Inhoud van uw bezwaar.

Indien hetgeen u stelt juist is dan zou de huurwaarde van de woning X.laan als volgt kunnen worden berekend:

Uitgaande van een economische waarde van f 275.000,- minus 1/3 zakelijk deel, geeft dit een waarde voor het woongedeelte van f 183.333,-, waarvan 60%, betekent dit een waarde bewoond van f 110.000,-.

Hierbij geldt een huurwaarde van f 2.520,-. U hebt aangegeven f 4.760,-, derhalve teveel f 2.240,-.

Echter.

Sinds een geruim aantal jaren wordt voor de woning Y.weg te Holten een waarde in het economisch verkeer aangegeven van f 38.500,-.

Uit een vonnis van de Arrondissementsrechtbank te Amsterdam d.d. 14 maart 1996, is mij gebleken dat, de waarde van deze woning op ten minste f 170.000,- kan worden gesteld.

Deze waarde dient ook voor de huurwaarde in aanmerking te worden genomen en bedraagt de huurwaarde derhalve voor 1996 (en 1995 en 1994) f 4.760,-. Door u is aangegeven in 1996 f 720,-. Dus voor 1996 (en 1995 en 1994) te weinig f 4.040,-.

Conclusie

Uit het voorgaande kan de conclusie getrokken worden, dat het belastbaar inkomen over 1996 (en voorgaande jaren) niet te hoog is vastgesteld en zal er daarom geen vermindering van de reeds opgelegde aanslag(en) 1996 en eerder, worden verleend..."

6. Verzoeker reageerde op 30 maart 1999 op de brief van de Belastingdienst van 13 januari 1999:

"...De erkenning (...) dat de waarde bewoond van mijn vroegere woning X.laan Amstelveen f 110.000 bedraagt en dat ik derhalve in de jaren 1991-1996 telkens f 2.240 te veel heb aangegeven, heeft mij deugd gedaan. Er is, dunkt mij alle aanleiding voor een ambtshalve vermindering van de mij opgelegde aanslagen inkomstenbelasting over deze jaren.

Deze aanleiding is er te meer omdat uw dienst er na de herziening 'Oort' nimmer op heeft gewezen dat langs de door mij aan de hand van Elseviers Belasting Almanak 1998 (...) bewandelde weg wel degelijk aftrek voor een werkkamer is toegelaten.

Het argument dat u onder het hoofd 'Echter' hebt aangevoerd om niet tot ambtshalve vermindering over te gaan, snijdt naar het mij voorkomt geen hout. Niet alleen omdat ik slechts voor de helft eigenaar ben van het pand Y.weg Holten, maar vooral niet omdat ik steeds ben uitgegaan van de waarde zoals die is vastgesteld voor de onroerende zaak-belasting. Ik meen niet dat u mij daarvan enig verwijt kunt maken, nog daargelaten dat het u naar ik meen niet vrij staat om de onderhavige definitieve aanslagen al is het maar fictief in mijn nadeel te herzien.

Graag zie ik de terugbetaling van de te veel betaalde inkomstenbelasting over de jaren 1991 tot en met 1996 tegemoet..."

7. De Belastingdienst antwoordde op 1 juni 1999:

"...**Ambtshalve vermindering**

Over de jaren 1991 tot en met 1994 wordt geen vermindering verleend, nu de zogenaamde 5-jaarstermijn is verstreken.

Huurwaarde X.laan Amstelveen

In uw brief van 5 januari 1999 geeft u aan, dat de gemeente Amstelveen bij beschikking de waarde heeft vastgesteld op f 275.000,-. Deze beschikking is afgegeven en de waarde is vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken. Aangezien er geen waardering heeft plaats gevonden naar de peildatum van 1 januari 1995, doch eerder, dient deze waarde voor de inkomstenbelasting nog te worden verhoogd met 27%.

Ter berekening van de huurwaarde dient dan te worden uitgegaan van f 275.000,- + 27% = f 349.250,-. Deze waarde **benadert** de waarde in het economisch verkeer (leegwaarde).

Uitgaande van deze waarde in het economisch verkeer zijnde f 349.250,- -/ - 1/3 deel zakelijk x 60% = waarde bewoond voor het privé-gedeelte zijnde f 136.699,-. Hierbij past een huurwaarde voor 1996 van f 3.360. **Mogelijk** is dat door u daardoor f 1.400,- te veel is aangegeven.

Deze berekening wijkt af van mijn berekening in mijn brief d.d. 13 januari 1999. Dit komt doordat ik toen niet heb onderkend, dat u met de waarde vastgesteld door de gemeente bedoelde de WOZ-waarde.

(Tot en met het belastingjaar 1996 werd ter bepaling van de huurwaarde uitgegaan van de waarde in het economisch verkeer. Met ingang van 1997 dient te worden uitgegaan van de zogenaamde WOZ-waarde, vastgesteld door de gemeente, met een eventueel ophogingspercentage; voor Amstelveen 27%. Deze waarde ligt veelal lager dan de waarde in het economisch verkeer. Dit is echter geen reden om daarmee de voorgaande jaren te herzien. Ik krijg het idee, dat u de WOZ-waarde, welke geldt met ingang van het jaar 1997 gebruikt ter bepaling van de huurwaarde voor de jaren 1996 en eerder. Dit is niet juist.)

Huurwaarde Y.weg Holten.

Ook voor deze woning geldt tot en met 1996 de waarde in het economisch verkeer en in **onbewoonde** staat en niet de WOZ-waarde. In het kader van de echtscheidingsprocedure is aan deze woning een waarde van tenminste f 170.000,- toegekend.

Dat u slechts voor de helft eigenaar was doet niet ter zake. Tijdens de huwelijksperiode wordt de gehele huurwaarde toegerekend aan degene met het hoogste persoonlijk inkomen, of te wel aan u. Na de echtscheiding hebt u de volledige eigendom verkregen, zodat daardoor de gehele huurwaarde eveneens bij u in aanmerking wordt genomen.

Met betrekking tot het te laag aangegeven bedrag maak ik u overigens geen enkel verwijt, ik heb enkel vastgesteld, dat de huurwaarde door u tot een te laag bedrag is aangegeven.

Herstellen van andere inkomensbestanddelen.

Indien bij bezwaar blijkt, dat andere inkomensbestanddelen te laag zijn vastgesteld, mogen (bijzondere omstandigheden daargelaten, waarvan mij niet is gebleken) deze worden gecorrigeerd.

Dit mag echter niet leiden tot een hogere aanslag. Een hogere aanslag is niet aan de orde.

Conclusie.

Zo er al een vermindering met betrekking tot de jaren 1996 en 1995 kan worden verleend, ben ik nog steeds van mening dat het belastbaar inkomen over 1996 en 1995 niet te hoog is vastgesteld.

Mocht u op deze brief willen reageren, dan verzoek ik u duidelijke berekeningen omtrent de huurwaarde bij te voegen en eveneens stukken waaruit de waarde in het economisch verkeer (vrij opleverbaar) van beide woningen blijkt, niet zijnde de waardebepalingen door de gemeente. Deze zijn pas van toepassing met ingang van 1997..."

8. Verzoeker reageerde met een brief van 9 juni 1999:

"...De kern van het meningsverschil ligt in de onvolledige en bijgevolg onjuiste voorlichting van de contribuabelen. In mijn brief van 30 maart jongstleden heb ik hiervan reeds gewag gemaakt. Deze onjuiste voorlichting zet de Belastingdienst voort tot in de meest recente "Toelichting op de aangifte" (1998). Nergens vermeldt de dienst dat het huurwaardeforfait wordt beperkt indien een deel van de eigen woning wordt gebruikt voor de uitoefening van een onderneming, een toch geenszins uitzonderlijke situatie.

Indien de Belastingdienst aan zijn voorlichtingsplicht zou hebben voldaan zoals het een overheidsdienst betaamt, dan zou ik in elk geval reeds in het belastingjaar 1990 mijn huurwaarde met één derde hebben verminderd. De dienst zou deze vermindering even prompt hebben aanvaard als de dienst zulks op mijn verzoek van 31 maart 1998 ter gelegenheid van mijn aangifte Inkomstenbelasting 1997 heeft gedaan.

Dat ik over de jaren 1990 - 1996 teveel inkomstenbelasting heb betaald, ligt dus aan de onjuiste voorlichting door de Belastingdienst. De dienst erkent weliswaar dat ik uit onwetendheid gedurende vele jaren een te hoog inkomen heb aangegeven maar tracht vervolgens onder de terugbetaling van het onverschuldigd betaalde uit te komen door definitief vastgestelde aanslagen met terugwerkende kracht te herzien.

Een dergelijk gedrag is een overheidsdienst onwaardig. De Belastingdienst is tekort geschoten in zijn voorlichtingsplicht. De gevolgen daarvan dient de Belastingdienst te dragen. Zij mogen niet worden afgewenteld op de contribuabele.

Ik moge U verder verzoeken mij mee te delen wat U precies met "de zogenaamde 5-jaars-termijn" bedoelt en waarom de Belastingdienst hierop een rechtsgeldig beroep jegens mij kan doen (...). Ik merk op dat het een niet-verwijtbare vergissing van mij betreft die door de Belastingdienst is veroorzaakt en die de Belastingdienst reeds daarom had moeten opmerken. De dienst weet dat ik als ondernemer mijn beroep in mijn eigen woonhuis uitoefen. In die gevallen geldt voor zover mij bekend een termijn van tien jaar. Daarom merk ik slechts ten overvloede op dat ik mijn verzoek om teruggave van teveel betaalde belasting reeds bij brief van 31 maart 1998 heb gedaan..."

9. De Belastingdienst antwoordde op 30 juli 1999:

"...Te laat ingediende bezwaarschriften, worden niet ontvankelijk verklaard. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve verminderingen van belastingaanslagen te verlenen. Deze bevoegdheid is geregeld in de resolutie van 25 maart 1991, rolnummer DB 89/735. In deze resolutie is geregeld dat veelal niet verder wordt teruggedaan dan vijf jaren. (deze termijn is gelijk aan de navorderingstermijn). Deze termijn kan worden verlengd met vijf jaar indien sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing (bijvoorbeeld een telfout). Dus niet bij fiscaal technische interpretaties.

(...) Een toelichting op de aangifte is bedoeld om het beantwoorden van de vragen te vereenvoudigen. Voor zover de toelichting slechts bedoelt verhelderend te werken, kan aan een niet-limitatieve opsomming c.q. uitzonderingen c.q. afwijkingen geen betekenis worden gehecht. Reeds uit de geringe omvang van de toelichting moet worden begrepen, dat van een uitputtende behandeling van alle vragen geen sprake is. (o.a. Hof 's-Gravenhage E VII rolnr.79/82 d.d. 4 oktober 1982)

(...) Reeds eerder heb ik u aangegeven dat het er in de bezwaarfase om gaat of de aanslag te hoog is vastgesteld. Indien bij de behandeling van een bezwaar blijkt, dat één of meer andere inkomensbestanddelen te laag zijn vastgesteld mogen deze worden gecorrigeerd. Het kan dus zijn dat de huurwaarde van de woning te Amstelveen te hoog is aangegeven, maar daar staat tegenover dat de huurwaarde van de woning te Holten te laag is aangegeven. Per saldo zijn daardoor de aanslagen over de oudere jaren niet te hoog vastgesteld. Dat andere onderdelen van de aangifte welke te laag zijn vastgesteld bij bezwaar mogen worden gecorrigeerd is in fiscale procedures meerdere malen uitgemaakt.

(...) In mijn brief van 1 juni 1999 onder punt conclusie heb ik o.a. het volgende aangegeven: "Mocht u op mijn brief willen reageren, dan verzoek ik u duidelijke berekeningen omtrent de huurwaarde bij te voegen en eveneens stukken waaruit de waarde in het economisch verkeer (vrij opleverbaar) van beide woningen blijkt, niet zijnde de waardebepalingen door de gemeente. Deze zijn pas van toepassing met ingang van 1997."

(...) Met betrekking tot punt 6 hebt u niets overgelegd.

(...) Ik ben nog steeds van mening dat de aanslagen over de afgelopen jaren niet te hoog zijn vastgesteld..."

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder klacht.

Voorts voerde verzoeker nog het volgende aan:

"...Sinds jaar en dag beschouwt de Belastingdienst mij als ondernemer in de zin van de inkomstenbelasting en de omzetbelasting. In de jaren 1990 tot 1999 heb ik in Amstelveen gewoond op het adres X.laan. In deze woning - die mij als hoofdverblijf diende, die mijn eigendom was en die geheel tot mijn privévermogen behoorde - had ik daarvoor enkele kamers in gebruik. Oorspronkelijk was de daardoor in beslag genomen ruimte als werkkamer aftrekbaar voor de inkomstenbelasting. Van deze aftrekbaarheid heb ik tot de invoering van de 'Oort-wetgeving' in 1990 gebruik gemaakt. Nadien was dit niet meer mogelijk. Ik heb er daarom over de belastingjaren 1990 tot 1996 geen aanspraak meer op gemaakt. Bij de aangifte voor 1997 bleek het mij echter dat voor de berekening van de huurwaarde het voor de uitoefening van de onderneming gebruikte gedeelte van de eigen woning buiten beschouwing blijft. Dit vermeldt de Belastingdienst niet in de van rijkswege verstrekte 'Toelichting op de aangifte inkomstenbelasting' zoals deze sinds 1994 luidt, ofschoon deze elk jaar vele bladzijden aan het begrip huurwaarde wijdt.

(...)

Klacht

- a. Ten onrechte erkent de Belastingdienst niet dat de Toelichting op de heffing Inkomstenbelasting onvolledige en daarom onjuiste informatie over het huurwaarde-forfait verschaft.
- b. Ten onrechte willicht de Belastingdienst niet mijn verzoek in om ambtshalve het in de belastingjaren 1994 - 1996 teveel betaalde aan huurwaardeforfait terug te betalen.

(...)*Het geschil*

- a. De kern van mijn standpunt is (...):

Indien de Belastingdienst aan zijn voorlichtingsplicht zou hebben voldaan zoals het een overheidsdienst betaamt, dan zou ik de huurwaarde van mijn woning X.laan Amstelveen met één derde hebben verminderd. De dienst zou deze vermindering even prompt hebben aanvaard als de dienst zulks op mijn verzoek van 31 maart 1998 ter gelegenheid van mijn aangifte Inkomstenbelasting 1997 heeft gedaan.

- b. Het verweer hiertegen is (...):

Een toelichting op de aangifte is bedoeld om het beantwoorden van de vragen te vereenvoudigen. Voor zover de toelichting slechts bedoelt verhelderend te werken, kan aan een niet-limitatieve opsomming c.q. uitzonderingen c.q. afwijkingen geen betekenis worden gehecht. Reeds uit de geringe omvang van de toelichting moet worden begrepen, dat van een uitputtende behandeling van alle vragen geen sprake is.

(...)*Discussie standpunt Belastingdienst*

- a. "Een toelichting op de aangifte is bedoeld om het beantwoorden van de vragen te vereenvoudigen". Antwoord: van deze bedoeling blijkt niets. Het begrip toelichting houdt in het verschaffen van opheldering.
- b. "Voor zover de toelichting slechts bedoelt verhelderend te werken kan aan een niet-limitatieve opsomming c.q. uitzonderingen c.q. afwijkingen geen betekenis worden gehecht". Antwoord: het gaat hier om de bepaling van de huurwaarde van de 'eigen woning' die niet behoort tot het ondernemingsvermogen. In geen van de toelichtingen van de afgelopen jaren is er op dit punt sprake van "een niet-limitatieve opsomming c.q. uitzonderingen c.q. afwijkingen".
- c. "Reeds uit de geringe omvang van de toelichting moet worden begrepen, dat van een uitputtende behandeling van alle vragen geen sprake is". Antwoord: tot en met het jaar 1993 was de omvang van de Toelichting op de aangifte Inkomstenbelasting ongeveer 40 bladzijden tekst op het formaat A5. Daarin werd onder het kopje 'Prijs van de woning in vrij opleverbare staat' vermeld dat bij de waardebepaling niet meetelt "het deel van de woning dat u voor uw onderneming gebruikt". Sinds 1994 is de Toelichting gedrukt op het twee maal grotere formaat A4. De Toelichting 1994 telt 35 bladzijden tekst; die van 1998 telt 46 bladzijden tekst. *Sinds 1994 bevat deze - grotere - Toelichting echter niet meer de aanwijzing dat niet meetelt "het deel van de woning dat u voor uw onderneming gebruikt".* In dat jaar is derhalve de onjuiste voorlichting begonnen.
- d. Hierbij moet ik toelichten dat ik tot en met het belastingjaar 1993 mijn aangifte liet controleren door een belastingconsulent. Om die reden las ik niet de Toelichting op de aangifte terwijl deze consulent mij niet op de betreffende passage heeft gewezen. Ik ben van mening dat dit voor mijn rekening en risico is zodat ik geen teruggave van teveel betaalde inkomstenbelasting kan verlangen over de belastingjaren voorafgaand aan 1994. Voorzover ik dit in de correspondentie met de Belastingdienst wel heb gedaan, trek ik dit terug. Nadien heb ik niemand meer geraadpleegd en ben ik afgegaan op de van overheidswege verstrekte Toelichting op de aangifte.
- e. Categorisch wordt in deze - grotere - Toelichtingen onder het kopje 'Prijs van de woning in vrij opleverbare staat' verzwegen - een ander woord heb ik er niet voor - dat bij de waardebepaling niet meetelt "het deel van de woning dat u voor uw onderneming gebruikt" zoals voordien werd vermeld. Dit heeft mij wat dit betreft op het verkeerde been gezet. Er is geen sprake van dat "Reeds uit de geringe omvang van de toelichting moet worden begrepen, dat van een uitputtende behandeling van alle vragen geen sprake is" zoals de Belastingdienst stelt. Integendeel: de Belastingdienst heeft van 1994 af een veel voorkomend geval - denk bijvoorbeeld aan de huisarts en de tandarts met praktijk aan huis - uit de Toelichting geschrappt. Wat ook de reden of oorzaak hiervan moge zijn, dit is *verwijtbaar gedrag*.

f. De Belastingdienst moet voor de hierdoor veroorzaakte schade opkomen. De Belastingdienst kan zich er hierbij niet op beroepen dat ik de post 'huurwaarde buitenhuisje' te laag zou hebben opgegeven. Ten eerste betwist ik dit, ten tweede erkent de Belastingdienst dat mij terzake hiervan geen enkel verwijt valt te maken.

g. Indien de Belastingdienst aan zijn voorlichtingsplicht zou hebben voldaan zoals het een overheidsdienst betaamt, dan zou ik de huurwaarde van mijn woning X.laan Amstelveen van het belastingjaar 1994 af met één derde hebben verminderd. De Belastingdienst zou deze vermindering even prompt hebben aanvaard als de Belastingdienst zulks op mijn verzoek van 31 maart 1998 ter gelegenheid van mijn aangifte Inkomstenbelasting 1997 heeft gedaan. De post 'huurwaarde buitenhuisje' zou niet ter sprake zijn gekomen. Hierdoor is de Belastingdienst ongerechtvaardigd verrijkt..."

C. Standpunt Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen het volgende mee:

"...Uitgangspunten

1. Belanghebbende woonde in de jaren 1990 tot 1999 op het adres X.laan te Amstelveen.
2. Belanghebbende heeft na invoering van de "Oortwetgeving" in 1990 geen aanspraak meer kunnen maken op de aftrek van kosten in de Inkomstenbelasting vanwege het gebruik van een werkkamer.
3. Bij de aangifte Inkomstenbelasting 1997 bleek belanghebbende voor het eerst dat voor de berekening van de huurwaarde het voor de uitoefening van de onderneming gebruikte gedeelte van de eigen woning buiten beschouwing bleef.
4. De toelichting op het aangiftebiljet Inkomstenbelasting maakt sedert 1994 hiervan geen melding.
5. Belanghebbende heeft als gevolg van onwetendheid over 1996 en voorgaande jaren f. 2.240,- teveel aan huurwaarde over deze woning aangegeven.
6. Belanghebbende bezit sinds 20 september 1989 een tweede woning aan de Y.weg te Holten. Het pand werd aangeschaft voor f. 76.750,-.
7. Belanghebbende heeft voor dit pand een huurwaarde aangegeven van f. 38.500,-.
8. De Arrondissementsrechtbank te Amsterdam heeft in haar kort-gedingvonnis van 14 maart 1996 de waarde economisch verkeer vastgesteld op ten minste f. 170.000.

9. Belanghebbende heeft over 1996 en voorgaande jaren f. 4.040,- te weinig aan huur waarde voor deze 2e woning aangegeven.

10. Belanghebbende heeft om ambtshalve vermindering van de aanslagen over 1996 en voorgaande jaren gevraagd op grond van de teveel betaalde huurwaardeforfait voor de eerste woning.

11. De aanslagen 1996 en voorgaande jaren zijn definitief vastgesteld en niet meer voor bezwaar vatbaar.

12. De inspecteur heeft de aanslagen ambtshalve beoordeeld en vermindering geweigerd op grond van interne compensatie.

Standpunt belanghebbende

Ik vertaal het standpunt van belanghebbende zoals ik dat uit de stukken opmaak, als volgt:

1. Als gevolg van een onvolledige en daarom onjuiste informatie over het huurwaardeforfait heeft belanghebbende jaren achtereen zijn huurwaarde voor de Inkomstenbelasting te hoog aangegeven (33,3%).

2. Indien de voorlichting juist was geweest zou de Belastingdienst zijn vermindering hebben geaccepteerd én zou de post "huurwaarde buitenhuisje" niet ter sprake zijn gekomen (...).

3. Het is de Belastingdienst niet toegestaan om de onderhavige definitieve aanslagen al is het maar fictief in het nadeel van belanghebbende te herzien.

Beschouwing

De ambtshalve beoordeling op grond van art. 65 AWR van de aangiften Inkomstenbelasting 1996 en voorgaande jaren heeft de inspecteur doen besluiten om een vermindering niet toe te staan. De reden is gelegen in het feit dat door de inspecteur intern, de enerzijds door belanghebbende teveel en anderzijds te weinig betaalde belasting, is gecompenseerd. De bevoegdheid om intern te compenseren is gelegen in het feit dat op grond van het bezwaar een integrale heroverweging van het besluit dient plaats te hebben. Het staat de inspecteur derhalve vrij de elementen van de aanslag te veranderen met gebruikmaking van de hem ten dienste staande gegevens, met deze beperking dat de aanslag niet mag worden vastgesteld op een hoger bedrag dan het oorspronkelijke. De enige restrictie is dus dat eventueel te weinig betaalde belasting, na onherroepelijke vaststelling van de aanslag, niet zal leiden tot een navorderingsaanslag. In dit geval heeft de inspecteur dan ook geen navorderingsaanslag voor het meerdere opgelegd. Zowel belanghebbende als de inspecteur verschillen niet van mening over het feit dat in het ene geval te veel en in het andere geval te weinig is opgelegd. De materiële belastingschuld

zou in de ogen van de inspecteur zelfs nog f. 2.000 hoger moeten zijn dan de gehandhaafde formele schuld.

Belanghebbende volgt de redenering dat indien hij juist aangifte had gedaan over de eerste woning, de fout ten aanzien van de tweede woning niet zou zijn opgevallen en dat hij derhalve nadeel ondervindt. Hij rekent het door hem opgelopen nadeel toe aan de, in zijn ogen, onvolledige informatieverstrekking van de zijde van de Belastingdienst. Ik acht de redenering niet juist omdat deze uitgaat van een veronderstelling die zich niet heeft voorgedaan. Het is de taak van de inspecteur om de materiële belastingschuld (hetgeen verschuldigd is op grond van de juiste feiten) om te zetten in een formele belastingschuld (hetgeen daadwerkelijk middels aanslagen wordt opgelegd). Dat door de inspecteur wellicht de aanslag afwijkend van de zich voordoende feiten geformaliseerd zou worden, kan in mijn ogen niet leiden tot een vorm van schade bij belanghebbende. Zou immers de materiële belastingschuld *juist* zijn geformaliseerd, dan was de bijtelling zelfs f. 2.000 hoger geweest. Als gevolg van de reformatio in peius wijkt de formele vaststelling dus nog steeds in het voordeel van belanghebbende af van de materiële.

Wat betreft het verschil in de toelichting bij de aangiftebiljetten Inkomstenbelasting 1993 en 1994 kan ik u het volgende melden. In 1993 is de Belastingdienst gestart met het differentiëren van de aangiftebiljetten in ondermeer O(ndernemers)- en P(articulieren)-biljetten ter vervanging van de A-biljetten. De oude en nieuwe biljetten hebben in 1993 nog naast elkaar gestaan. In 1994 is men overgegaan tot het verstrekken van uitsluitend de nieuwe biljetten. De toelichting waarnaar belanghebbende refereert is die van het oude A-biljet 1993 en het nieuwe O-biljet 1994. De toelichtingen bij de O-biljetten 1993 en 1994 zijn op het punt van de huurwaarde niet gewijzigd. Wel verschilt de tekst in de toelichting van het nieuwe O- en het oude A-biljet 1993.

In de filosofie voor de Toelichtingen is vanaf 1993 de tekst opgenomen die voor het grootste deel van de belastingplichtigen nodig is bij het invullen van de aangifte. De overige informatie kan men vinden door brochures te raadplegen. In dit geval de brochure "eigen woning" waarin wordt gewezen op ruimten of kamers in gebruik voor de onderneming.

Conclusie

Op grond van het bovenstaande concludeer ik dat:

1. Het beleid van de Belastingdienst is om een zo breed mogelijk publiek middels de Toelichting op het aangiftebiljet te bereiken. Sinds 1993 zijn er nieuwe gedifferentieerde biljetten gekomen met een bijbehorende toelichting. In die toelichtingen wordt ook verwezen naar het bestaan van brochures met meer specifieke informatie over bepaalde onderwerpen. Van het bewust onthouden van informatie is derhalve geen sprake.

2. Belanghebbende stelt in zijn klacht deze regeling niet (te; N.o.) hebben gekend waardoor hij een fors hogere huurwaarde heeft aangegeven. Echter, belanghebbende heeft in zijn correspondentie aangegeven te beschikken over de Toelichting op het aangiftebiljet A 1993. Hierin wordt gewezen op het feit dat een deel van de woning dat wordt gebruikt voor een onderneming buiten beschouwing dient te blijven. Dit houdt dus in dat in 1993 en voorgaande jaren dit niet bij belanghebbende is opgevallen.

3. De inspecteur heeft bij de ambtshalve beoordeling rekening gehouden met de teveel betaalde belasting, Dit nadeel is derhalve voor belanghebbende weggenomen.

4. Op grond van de wet en wetssystematiek heeft de inspecteur terecht de regels van interne compensatie toegepast.

5. Ik bestrijd dat belanghebbende schade heeft geleden omdat hij bij een juiste toepassing van de wettelijke regels er geen sprake is van enig nadeel. Het nadeel wat belanghebbende zegt geleden te hebben, betreft het verkrijgen van een geringer voordeel als gevolg van een fout in de aangifte en de correctie daarvan door de inspecteur..."

Bij zijn reactie had de Belastingdienst een afschrift gevoegd van het kort-gedingvonnis d.d. 14 maart 1996 van de Arrondissementsrechtbank te Amsterdam waarin de geschatte waarde van de tweede woning aan de Y.weg te Holten op tenminste f 170.000 is gesteld. Grondslag hiervoor was dat het pand door drie verschillende makelaars is getaxeerd op 27 februari 1995 (2 keer) en op 26 mei 1995 op respectievelijk f 185.000, f 165.000 en f 180.000 onderhandse verkoopwaarde.

D. Reactie verzoeker op het verslag van bevindingen

In reactie op het verslag van bevindingen liet verzoeker onder meer het volgende weten:

"...1. (...) Ik ben ook heden nog slechts voor de helft eigenaar van het buitenhuisje in Holten. De andersluidende mededeling in de brief van de Belastingdienst van 1 juni 1999 (zie **FEITEN**, onder 7.; N.o.) is onjuist.

2. Evenmin is het juist dat ik (steeds) voor dit pand een huurwaarde van f 38.500 zou hebben aangegeven (C. Standpunt Belastingdienst ...). Ik heb tot en met het belastingjaar 1995 steeds de waarde volgens de onroerende zaakbelasting Holten opgegeven, namelijk f 77.000. In de loop van 1995 is de echtscheiding ingeschreven; sinds het belastingjaar 1996 heb ik dit bedrag daarom gehalveerd.

3. Wat er ook zij van het in kort geding gewezen vonnis van de (vice)-president van de rechtbank te Amsterdam van 14 maart 1996, deze heeft niets 'vastgesteld' (...) maar is uitgegaan van door mijn gewezen echtgenote eenzijdig uitgelokte taxaties die ik nooit heb erkend. Bovendien kon ik over de belastingjaren 1994 en 1995 met deze uitspraak geen rekening houden. Ik ben steeds uitgegaan van de waarde volgens de onroerende

zaakbelasting Holten. Hiervan valt mij geen enkel verwijt te maken zoals de Belastingdienst in zijn brief van 1 juni 1999 erkent. Sterker: het ligt toch voor de hand dat de belastingplichtige zich baseert op de van overheidswege vastgestelde waarde. Sinds het belastingjaar 1997 is dit zelfs wettelijk verplicht. Dat de overheid deze waarde soms te hoog, soms te laag vaststelt, mag de belastingplichtige toch niet worden toegerekend? Of moest de belastingplichtige in de jaren vóór 1997 die waarde soms elk jaar op eigen kosten laten taxeren?

4. Terwijl in de vanwege de Belastingdienst verstrekte Toelichting op de aangifte tot en met het belastingjaar 1993 steeds werd vermeld dat bij de waardebepaling van een woning niet meetelt "het deel van de woning dat u voor uw onderneming gebruikt", is dit - korte - zinnetje weggelaten in de latere toelichtingen. De Belastingdienst meent - conclusie 1. - dat er geen sprake is van het bewust onthouden van informatie omdat in de latere toelichtingen verwezen wordt naar brochures met meer specifieke informatie. De Belastingdienst geeft echter geen verklaring waarom het bewuste zinnetje is geschrapt. De Belastingdienst heeft van 1994 af een veel voorkomend geval - men denke aan de huisarts en de tandarts met praktijk aan huis - uit de Toelichting verwijderd. Wat ook de reden of oorzaak hiervan moge zijn, dit verzuim wordt niet goedgeemaakt door de verwijzing naar een brochure waaruit de belastingplichtige pas na aanvraag, ontvangst en lezing kan leren dat hetgeen in de Toelichting op de aangifte staat onvolledig en derhalve onjuist is.

5. Een beetje onder de maat is de mededeling in conclusie 2. dat ik beschik over de Toelichting op het aangiftebiljet A 1993. Ik heb duidelijk aangegeven dat ik van de inhoud geen kennis heb genomen omdat ik tot en met het belastingjaar 1993 ben afgegaan op het advies van mijn belastingconsulent. Ik vorder ook over de jaren vóór 1994 niets terug.

6. In conclusie 5. stelt de Belastingdienst dat ik een fout in de aangifte zou hebben gemaakt en mij nu verzet tegen de correctie daarvan door de inspecteur. Ik meen voldoende duidelijk te hebben gemaakt dat ik geen fout in de aangiften heb gedaan maar een gedragslijn heb gevolgd die sinds 1997 wettelijk is voorgeschreven..."

Daarnaar gevraagd heeft verzoeker een uittreksel van het kadaster overgelegd waaruit blijkt dat hij vanaf het echtscheidingsmoment nog steeds geen volledige eigenaar is geworden van het pand Y.weg te Holten. Verzoeker en zijn ex-echtgenote waren de gerechtigden die ieder voor de helft eigenaar waren van het pand.

E. AAnVullende reactie van de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen naar aanleiding van de reactie van verzoeker op het verslag van bevindingen

Naar aanleiding van de reactie van verzoeker op het verslag van bevindingen deelde de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen het volgende mee:

"...1. Belanghebbende is nog steeds voor de helft eigenaar van het huisje te Holten. Volgens de gegevens op de aangifte inkomstenbelasting 1995, is belanghebbende gescheiden op 28 juni 1995. Vanaf die datum heeft belanghebbende dan het 50%-eigendom van de tweede woning. Belanghebbende dient de waarde evenredig naar tijdsgelang aan te geven. Dit houdt in dat aan belanghebbende over een periode van nagenoeg 6 maanden -fiscaal- de volle eigendom wordt toegerekend op grond van het hoogste persoonlijk arbeidsinkomen. Dit zou moeten leiden tot de aan te geven huurwaarde (op grond van een taxatiewaarde van meer dan f. 170.000,-; i.c. f. 176.667,-), van f. 132.500,- over het jaar 1995. Over het jaar 1996 zou dit dan resulteren in een bijtelling van f. 88.333,-.

2. Belanghebbende heeft vanaf 1990 tot en met het jaar 1994 een huurwaarde van het huisje te Holten aangegeven f. 67.000,- (en niet f. 77.000,-). Dit leidt overigens voor die jaren niet tot een hoger huurwaardeforfait. Over het jaar 1995 en 1996 heeft belanghebbende een huurwaarde aangegeven van f. 38.500,-. (...)

3. De WOZ-waarde als grondslag voor de bijtelling van het huurwaardeforfait speelde in de jaren 1993-1996 nog geen rol. In de toelichting bij vraag 8b van het aangiftebiljet A 1993 staat het navolgende te lezen:

"8b Waarde van de andere woning(en)

De waarde van deze woning(en) (bijv. uw tweede huis) is:

- 100% van de prijs die de woning in vrij opleverbare (onbewoonde) staat zou opbrengen.

Prijs van de woning in vrij opleverbare (onbewoonde) staat

Deze staat kunt u in de praktijk bepalen aan de hand van de verkoopprijs van soortgelijke woningen die kort geleden bij u in de buurt zijn verkocht. Als u niet weet wat die verkoopprijs is, zal een makelaar u kunnen inlichten. U gaat bij de waardebepaling uit van de woning met alles wat erbij hoort, zoals een garage en de grond die bij de woning hoort (...)

Als waarde van de woning geldt niet zonder meer de waarde volgens de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen."

Consequenties voor de berekening van het huurwaardeforfait 1994-96

1994:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 1.680+

6.440

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 4.760+

7.280/-

Te weinig aangegeven 840

1995:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 720+

5.480

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 3.360+

5.880/-

Te weinig aangegeven 400

1996:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 720+

5.480

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 1.680+

4.200/-

Te veel aangegeven 1.280

Conclusie

Op grond van de bij de Belastingdienst aanwezige informatie is tot op heden geconcludeerd dat belanghebbende na de echtscheiding het volledig eigendom over de

2e woning zou hebben verkregen. Dit standpunt behoeft bijstelling. Uit het uittreksel van het kadaster, die door belanghebbende is overgelegd, blijkt dat hij vanaf het echtscheidingsmoment nog steeds geen volledig eigenaar is geworden. Op grond van dit gegeven heb ik het huurwaardeforfait herrekend en kom voor 1996 uit op een te hoog aangegeven huurwaardeforfait van f. 1.280,-. Het belastingbedrag dat hieruit voortvloeit zal ambtshalve aan belanghebbende worden gerestitueerd. Voor de overige jaren is er sprake van interne compensatie zoals in mijn vorige brief vermeld..."

Bij zijn reactie had de Belastingdienst afschriften gevoegd van (delen van) de door verzoeker ingediende aangiften inkomstenbelasting 1990 tot en met 1996. Hieruit blijkt dat verzoeker in de jaren 1990 tot en met 1994 voor het pand Y.weg te Holten als waarde (in onbewoonde staat) een bedrag van f 67.000 opvoerde, en in de jaren 1995 en 1996 een bedrag van f 38.500.

F. Nadere reactie verzoeker

Verzoeker gaf het volgende commentaar op de aanvullende reactie van de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen:

"...1. De belastingdienst spreidt een opmerkelijke behendigheit ten toon in het omzeilen van het probleem dat ik in mijn klacht heb aangesneden. (...): *"Indien de Belastingdienst aan zijn voorlichtingsplicht zou hebben voldaan zoals het een overheidsdienst betaamt, dan zou ik de huurwaarde van mijn woning X.laan Amstelveen met één derde hebben verminderd. De dienst zou deze vermindering even prompt hebben aanvaard als de dienst zulks op mijn verzoek van 31 maart 1998 ter gelegenheid van mijn aangifte Inkomstenbelasting 1997 heeft gedaan"*. Niet bestreden is het dat in de ambtelijke toelichtingen op de aangifte 1994 en volgende jaren een zinnetje is weggelaten dat voorkwam in de toelichting 1993 en voorgaande jaren:

"Bij de waardebeoordeling telt u niet mee ... een deel van de woning dat u voor uw onderneming gebruikt". In § 3 hierna wijs ik op twee andere eveneens op dit onderwerp betrekking hebbende weglatingen in de toelichtingen 1994 en volgende jaren in vergelijking met de toelichtingen 1993 en voorgaande jaren. Naar de beweegredenen van de belastingdienst kan ik slechts gissen. Ik mag en wil niet aannemen dat de belastingdienst de opzet heeft gehad de belastingplichtigen met 'praktijk aan huis' op deze manier te misleiden. De bewuste weglatingen hebben op mij en wellicht ook op anderen echter wel misleidend gewerkt. Een ruitelijke erkenning dat de toelichtingen 1994 en volgende jaren de belastingplichtigen met 'praktijk aan huis' op het verkeerde been zetten, zou de belastingdienst sieren.

2. Mijn klacht heeft betrekking op de drie jaren 1994 -1996 toen ik zelf mijn belastingaangiften ben gaan verzorgen. Hetgeen de belastingdienst te berde brengt over voorgaande jaren is daarom niet van belang. Het verschil tussen de aangegeven

huurwaarde van het huisje in Holten in de jaren 1990 -1994 en latere jaren wordt verklaard doordat ik mij bij mijn aangiften voor wat betreft de waardering van het onroerend goed steeds heb gebaseerd op de beschikkingen inzake de onroerende zaak-belasting. De belastingdienst heeft erkend dat mij daarvan "geen enkel verwijt" valt te maken (brief belastingdienst 1 juni 1999). Reeds op die grond betwist ik de bevoegdheid van de belastingdienst om tot een voor mij nadelige herberekening van definitief opgelegde aanslagen over te gaan.

3. Als bijlage zend ik u een fotokopie van de bladzijden 15 en 16 van de ambtelijke Toelichting op de aangifte inkomstenbelasting, premie volksverzekeringen en vermogensbelasting, verstrekt bij het U-biljet 1994. De overeenkomstige bladzijden van de toelichtingen 1995 en 1996 zijn gelijklopend. Het verdient de aandacht dat daarin ontbreekt het door de belastingdienst (zie **E. Aanvullende reactie van de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen naar aanleiding van de reactie van verzoeker op het verslag van bevindingen**; N.o.) aangehaalde zinnetje uit de toelichting 1993: "Als waarde van de woning geldt niet zonder meer de waarde volgens de gemeentelijke onroerende zaak-belastingen". Ook is het opmerkelijk dat aan het lijstje van gevallen waarin de belastingdienst lezing van de brochure 'De eigen woning' aanbeveelt het toch veel voorkomende geval ontbreekt dat een deel van de eigen woning voor de uitoefening van een beroep of onderneming wordt gebruikt. Zoals gezegd: dit heeft op mij misleidend gewerkt.

4. In de toelichtingen 1994 - 1996 wordt het advies gegeven om de prijs van de woning in vrij opleverbare staat te bepalen aan de hand van de verkoopprijs van soortgelijke woningen die kort geleden in de buurt zijn verkocht en daarvoor zo nodig een makelaar te raadplegen. Dit advies is in het onderhavige geval zonder betekenis omdat het hier een vrijstaand huisje betreft van eenvoudige bouw in mahoniehout (inhoud 60 m³) met verhoudingsgewijs veel bosgrond ($\pm \frac{1}{2}$ ha). Daarvan zijn er in de wijde omtrek geen vergelijkbare exemplaren, laat staan verkochte exemplaren te vinden. Het ligt ook niet in een bungalowpark. De koopprijs van het huisje bedroeg (september 1989) f 76.750. De waardebeoordeling voor de onroerende zaak-belasting is hiermee in overeenstemming. Wel leid ik uit de bewoordingen van dit advies af dat het aan de belastingplichtige wordt overgelaten de waarde van zijn huis te schatten en dat de belastingdienst zijn schatting - mits redelijk - zal volgen.

5. De uitspraak in het kort geding kan geen betekenis hebben voor de aangiften over de jaren 1994 en 1995. Van een belastingplichtige mag niet worden verlangd dat hij over mediamieke gaven beschikt. Blijft het jaar 1996. Allereerst merk ik op dat het kort geding zich niet leent voor een uitgebreide en zorgvuldige bewijsvoering. Mijn ex-echtgenote heeft als eiseres de rechter drie door haar eenzijdig uitgelokte taxatierapporten overhandigd (waarvan twee - de hoogste! - door ongeorganiseerde makelaars). Ik ben noch in de opdracht daartoe noch in de totstandkoming daarvan gekend. Ik heb als gedaagde de inhoud daarvan gemotiveerd betwist doch de rechter is er - ik citeer het vonnis -

"voorshands" (!) van uitgegaan dat "de waarde van het huisje zal worden geschat op tenminste f 170.000". Het is echter niet reëel om te veronderstellen dat dit huisje in enkele jaren maar liefst 221 % in waarde zou zijn gestegen.

6. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat een op het kort geding gevolgde 'bodempcedure' enige tijd geleden is geëindigd door een minnelijke schikking. Tegen de betaling van f 55.000 zal mijn gewezen echtgenote haar helft aan mij overdragen. Dit bedrag is door mij in twee tranches voldaan: één van f 48.000 in 1996 op grond van het kort geding en één van f 7.000 in 2000 als restant. Ik verwacht derhalve binnenkort volledig eigenaar te zullen worden.

7. Ik ben slechts matig erkentelijk voor de aangekondigde restitutie van f 1.260 want ik betwist de juistheid van de sommen die de belastingdienst (...) heeft gemaakt. Die gaan er ten onrechte van uit dat de waarde van het huisje steeds (dus ook al in 1994) f 170.000 zou hebben bedragen. Meer principieel betwist ik de bevoegdheid van de belastingdienst tot herberekening en 'interne compensatie'. Niet ik heb een fout gemaakt; de belastingdienst heeft mij door onjuiste voorlichting aanzienlijk teveel belasting laten betalen. De dienst behoort voor deze fout op te komen en haar te herstellen..."

Voorts liet verzoeker weten dat hij op 15 september 2000 enig en volledig eigenaar was geworden van het pand Y.weg Holten.

g. nadere reactie van de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen

1. In zijn reactie op nadere vragen van de Nationale ombudsman liet de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen het volgende weten:

"...U vroeg mij te reageren waarom ik bij het berekenen van het huurwaardeforfait ben uitgegaan van een waarde die ligt tussen f. 170.001 tot f. 220.000 en niet van een waarde tussen f. 120.001 en f. 170.000. Uitgangspunt voor het kiezen van de hogere waardeklasse is de vaststelling door de rechtbank van een waarde die *tenminste* op f. 170.000 gesteld kan worden, met daarbij een taxatierapport waarin de waarde op f. 176.666,66 wordt gesteld. Indien de keuze zou zijn gevallen op de lagere categorie zou er in mijn ogen sprake zijn van een waarde die *ten hoogste* f. 170.000 zou zijn. Er is bij de berekening van de waarde van het huisje niet uitgegaan van de vaststelling door de civiele rechter van tenminste f. 170.000, maar een gemiddelde van 3 taxaties (180.000, 165.000 en 185.000). In mijn brief van 13 januari 1999 (Zie **FEITEN**, onder 5.; N.o.) heb ik ook een waarde aangehouden van f. 4760 huurwaarde, corresponderend met de klasse f. 170.001 tot f. 220.000. Er is met de zin "Uit een vonnis van de Arrondissementsrechtbank te Amsterdam is mij gebleken enz.", bedoeld dat daaruit naar voren kwam dat de waarde fors te laag was aangegeven. Niet is bedoeld dat de verdeling tussen partijen als uitgangspunt is genomen. Uitsluitend de overweging dat de waarde *tenminste* f. 170.000 moest zijn, gestaafd door 3 taxaties met een gemiddelde waarde van f. 176.666,66, is overgenomen.

Echter om een andere reden dan bovengenoemde ga ik toch mee in uw berekening. De taxatie van het huisje in Holten is uitgevoerd eind februari en mei 1995. Het huisje zal derhalve in 1994 een iets lagere waarde hebben gehad waardoor deze toch onder de drempel van f. 170.000 zou zijn gekomen. Dit sluit aan bij de toenmalige waarde in het economische verkeer.

Een en ander leidt voor het huurwaardeforfait 1994 tot de door u voorgestelde correctie:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 1.680+

6.440

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 3.360

5.880/-

Teveel aangegeven 560

Ook de belasting over dit bedrag zal ambtshalve aan belanghebbende worden gerestitueerd..."

2. Aanvullend deelde de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen nog mee:

"...U vroeg mij te reageren op uw berekening van het teveel of te weinig berekende huurwaardeforfait van (verzoeker; N.o.). Ik constateer dat uw berekening juist is. Bij mijn eerdere berekening ben ik uitgegaan van een waardebijtelling corresponderende met eigendomsverhouding en niet van een gedeeltelijke toerekening van het hogere forfait dat behoort bij het volle eigendom. Ik zal uw berekening dan ook volgen en dienovereenkomstig ambtshalve restitueren.

Consequenties voor de berekening van het huurwaardeforfait 1994-96

1994:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 1.680+

6.440

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 3.360

5.880/-

Te veel aangegeven 560

1995:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 720+

5.480

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 3.570+

6.090/-

Te weinig aangegeven 610

1996:

Aangegeven huurwaardeforfait 1e woning 4.760

Aangegeven huurwaardeforfait 2e woning 720+

5.480

Aan te geven huurwaardeforfait 1e woning 2.520

Aan te geven huurwaardeforfait 2e woning 2.380+

4.900/-

Te veel aangegeven 580..."

Beoordeling

1. Verzoeker, een ondernemer, was in de jaren 1994 tot en met 1996 (in privé) eigenaar van een woning op het adres X.laan Amstelveen, die als hoofdverblijf diende. Van deze woning werd een derde deel gebruikt voor de onderneming van verzoeker. Verzoeker gaf in zijn aangiften inkomstenbelasting (ib) over de jaren 1994, 1995 en 1996 een huurwaardebijtelling (huurwaardeforfait) op van f 4.760 (toepassing van de waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000; zie achtergrond, onder 4.). De

Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen (hierna: de Belastingdienst) legde de aanslagen ib 1994, 1995 en 1996 op dit punt conform de aangiften op.

2. Nadat de aanslagen ib 1994, 1995 en 1996 onherroepelijk waren geworden, heeft verzoeker aan de Belastingdienst verzocht de aanslagen ambtshalve te verminderen. Hij stelde zich op het standpunt dat hij in de aangiften een te hoge waarde in bewoonde staat van het pand X.laan Amstelveen had aangegeven, en dat dientengevolge bij de aanslagen een te hoge huurwaardebijtelling had plaatsgevonden. Verzoeker voerde hiertoe aan dat hij in zijn aangiften geen rekening had gehouden met het feit dat bij de waardebepaling van de eigen woning niet meetelt het deel van de woning dat voor de onderneming wordt gebruikt.

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst dit verzoek heeft afgewezen.

3. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen - zoals uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (DB 89/735) - voorziet in de mogelijkheid een onjuiste aanslag ambtshalve te verminderen; aan belastingplichtige wordt de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie achtergrond, onder 1. en 2.). Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek - bijvoorbeeld in het geval van het te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift - door de Belastingdienst niettemin ambtshalve de vermindering of teruggaaf wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, het feit dat de aanslag al onherroepelijk is geworden staat op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling door de Belastingdienst in bovenbedoelde zin.

4. In paragraaf 8.1 van de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (hierna: de resolutie) is het volgende neergelegd. Indien de Belastingdienst kennis neemt van feiten, andere dan die, naar aanleiding waarvan hij voornemens is ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting te verlenen, en die andere feiten grond opleveren voor het vermoeden dat de belasting onjuist is berekend, houdt hij daarmee bij de bepaling van de vermindering of teruggaaf rekening. Het betreft hier een salderingsmogelijkheid gelijk aan die, welke de Belastingdienst bij het beslissen op een bezwaarschrift ter beschikking staat (zie achtergrond, onder 2. en 3.).

5. De Belastingdienst weerspreekt niet dat in de aan verzoeker opgelegde (onherroepelijke) aanslagen ib 1994 tot en met 1996 met betrekking tot het pand X.laan Amstelveen een te hoge huurwaardebijtelling heeft plaatsgevonden. De Belastingdienst geeft aan dat het een bedrag van steeds f 2.240 betreft.

Echter, verzoeker bezat nog een tweede woning op het adres Y.weg Holten. Uit de door de Belastingdienst overgelegde uitspraak van de arrondissementsrechtbank te Amsterdam van 14 maart 1996 (kort-gedingvonnis) volgt dat de tweede woning destijds een waarde in

het economisch verkeer had van tenminste f 170.000. Grondslag voor deze uitspraak was dat het pand door drie verschillende makelaars is getaxeerd op 27 februari 1995 (2 keer) en op 26 mei 1995 op respectievelijk f 185.000, f 165.000 en f 180.000. Verzoeker, aan wie de gehele huurwaarde werd toegerekend om reden dat hij tijdens de huwelijkse periode het hoogste persoonlijk arbeidsinkomen genoot en volgens de Belastingdienst na de echtscheiding de volledige eigendom van het pand Y.weg Holten had verkregen, heeft in zijn aangifte ib 1994 voor het pand Y.weg Holten als waarde in het economische verkeer een bedrag van f 67.000 aangegeven, hetgeen correspondeert met een huurwaardebijtelling van f 1.680. Voor de jaren 1995 en 1996 heeft hij als waarde in het economisch verkeer een bedrag van f 38.500 aangegeven, hetgeen correspondeert met een huurwaardebijtelling van f 720.

Op basis van de uitspraak van de arrondissementsrechtbank en de veronderstelling dat verzoeker na de echtscheiding de volledige eigendom van het pand Y.weg Holten had verkregen, heeft de Belastingdienst aanvankelijk het standpunt ingenomen dat voor het bepalen van de huurwaardebijtelling van het pand Y.weg Holten in de jaren 1994 tot en met 1996 toepassing moest plaatsvinden van de waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000, zodat steeds een bijtelling van f 4.760 had moeten plaatsvinden. De Belastingdienst is hierbij uitgegaan van het gemiddelde van de aan de uitspraak van de arrondissementsrechtbank ten grondslag liggende drie taxaties, te weten (afgerond) f 176.667. Dit betekende volgens de Belastingdienst dat in de aanslagen ib 1994 tot en met 1996 ten aanzien van het pand Y.weg Holten de huurwaardebijtelling voor het jaar 1994 f 3.080 en voor de jaren 1995 en 1996 f 4.040 te laag is geweest. Op grond hiervan heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat de in paragraaf 8.1. van de resolutie neergelegde salderingsmogelijkheid aan het verlenen van de gevraagde ambtshalve vermindering in de weg staat. Dit omdat de te lage huurwaardebijtelling pand Y.weg Holten in de aanslagen de te hoge huurwaardebijtelling pand X.laan Amersfoort hoe dan ook overtreft.

6. Voorop dient te worden gesteld dat de Belastingdienst terecht bij de beslissing op het verzoek om ambtshalve vermindering een beroep heeft gedaan op de in paragraaf 8.1. van de resolutie neergelegde salderingsmogelijkheid. Voor zover verzoeker het standpunt inneemt dat de Belastingdienst ten onrechte toepassing heeft gegeven aan deze salderingsmogelijkheid kan hij daarin niet worden gevolgd.

Niettemin is in het onderhavige geval het volgende van belang. Eerst nadat de Nationale ombudsman het verslag van bevindingen van het onderzoek had opgesteld, heeft verzoeker een uittreksel van het kadaster overgelegd waaruit bleek dat hij ook na de scheiding van zijn echtgenote op 28 juni 1995 slechts voor de helft eigenaar is gebleven van het pand Y.weg Holten. Pas op 15 september 2000 is hij enig en volledig eigenaar van dit pand geworden. Daarnaast geldt dat - zoals de Belastingdienst zelf aangeeft - voor het pand Y-weg Holten voor het jaar 1994 in redelijkheid niet kan worden uitgegaan van een waarde in het economische verkeer van meer dan f 170.000. De Belastingdienst wees er

op dat de aan de uitspraak van de arrondissementsrechtbank ten grondslag liggende taxaties van het desbetreffende pand zijn uitgevoerd eind februari en mei 1995. Volgens de Belastingdienst zou het pand in 1994 dan ook een iets lagere waarde hebben gehad waardoor deze onder de f 170.000 zou zijn gekomen, hetgeen aansluit bij de toenmalige waarde in het economische verkeer. Dit betekent dat voor het jaar 1994 voor het bepalen van de huurwaardebijtelling van het pand Y.weg Holten toepassing moet plaatsvinden van de waardeklasse f 120.001 tot en met f 170.000, hetgeen correspondeert met een huurwaardebijtelling van f 3.360.

Voor de jaren 1995 en 1996 valt het door de Belastingdienst hanteren van de waarde in het economisch verkeer van het pand Y.weg Holten van f 176.667, en daarmee toepassing van de waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000 waarmee een bijtelling van f 4.760 correspondeert, gezien de uitspraak van de arrondissementsrechtbank te billijken. Voor zover verzoeker heeft aangegeven dat hij de door de rechtbank vastgestelde waarde betwist wordt opgemerkt dat hij, hoewel hij daartoe door de Belastingdienst uitdrukkelijk in de gelegenheid is gesteld - daarvoor geen steekhoudende argumenten heeft opgevoerd. Ook tijdens het onderzoek is de Nationale ombudsman niet gebleken van omstandigheden die verzoekers zienswijze steunen.

7. Een en ander heeft de volgende consequenties.

Voor het jaar 1994 heeft de eigendomskwestie geen gevolgen. Immers, in dat jaar was verzoeker nog gehuwd met zijn echtgenote, en diende de waarde van het pand Y.weg Holten geheel aan verzoeker te worden toegerekend omdat hij het hoogst persoonlijk arbeidsinkomen genoot. Wel is van belang dat de Belastingdienst bij de behandeling van het verzoek om ambtshalve vermindering ten onrechte is uitgegaan van een indeling van het pand Y-weg te Holten in de waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000 en aldus ten onrechte het standpunt heeft ingenomen dat een bijtelling van f 4.760 had moeten plaatsvinden. Immers, de waarde in het economisch verkeer van het pand Y.weg Holten bedroeg in 1994 iets minder dan f 170.000. De Belastingdienst had dan ook moeten uitgaan van een indeling in waardeklasse f 120.001 tot en met f 170.000 zodat de bijtelling f 3.360 had moeten zijn. Dit leidt tot de volgende conclusie. Voor het pand X.laan Amersfoort betrof de te hoge huurwaardebijtelling een bedrag van f 2.240 terwijl voor het pand Y.laan Holten de huurwaardebijtelling f 1.680 (f 3.360 -/- f 1.680) te laag was. Dit betekent dat voor de aanslag ib 1994 de gevraagde ambtshalve vermindering kan worden verleend voor een te hoog aangegeven huurwaardeforfait van f 560.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

8. Voor het jaar 1995 heeft de Belastingdienst terecht voor het pand Y.weg Holten een waarde in het economisch verkeer gehanteerd van f 176.667. Dit betekent dat voor het bepalen van de huurwaardebijtelling toepassing plaatsvindt van de waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000, waarmee een huurwaardeforfait van f 4.760 correspondeert.

Voor dit jaar geldt dat aan verzoeker over de periode van nagenoeg zes maanden dat hij nog met zijn ex-echtgenote was gehuwd (fiscaal) de volledige waarde van het pand Y.weg Holten moet worden toegerekend op grond van zijn hoogst persoonlijk inkomen, derhalve f 2.380 ($6/12 \times f 4.760$). Voor de resterende zes maanden is verzoeker slechts voor de helft (zijn eigendomsdeel) gerechtigd zodat de helft van het forfait aan hem moet worden toegerekend, derhalve f 1.190 ($6/12 \times (0,5 \times f 4.760)$). Verzoeker had in het jaar 1995 voor het pand Y.weg Holten dus een bedrag van f 3.570 moeten aangeven. Dit leidt tot de volgende conclusie. Voor het pand X.laan Amersfoort betrof de te hoge huurwaardebijtelling een bedrag van f 2.240 terwijl voor het pand Y.weg Holten de huurwaardebijtelling f 2.850 te laag was. Dit betekent dat voor de aanslag ib 1995 de gevraagde ambtshalve vermindering niet behoeft te worden verleend. Immers, de te lage huurwaardebijtelling pand Y.weg te Holten (f 2.850) overtreft de te hoge huurwaardebijtelling X.laan Amersfoort (f 2.240) met f 610.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

9. Voor het jaar 1996 heeft de Belastingdienst terecht voor het pand Y.weg Holten een waarde in het economisch verkeer gehanteerd van f 176.667. Dit betekent dat voor het bepalen van de huurwaardebijtelling toepassing plaatsvindt van de waardeklasse f 170.001 tot en met f 220.000, waarmee een huurwaardeforfait van f 4.760 correspondeert.

Voor het jaar 1996 geldt - nu verzoeker over dat gehele jaar slechts voor de helft gerechtigd was tot het pand Y.weg te Holten - dat aan hem de helft van het huurwaardeforfait dient te worden toegerekend, derhalve f 2.380 ($0,5 \times f 4.760$). Dit leidt tot de volgende conclusie. Voor het pand X.laan Amersfoort betrof de te hoge huurwaardebijtelling een bedrag van f 2.240 terwijl voor het pand Y.laan Holten de huurwaardebijtelling f 1.660 ($f 2.380 - f 720$) te laag was. Dit betekent dat voor de aanslag ib 1996 de gevraagde ambtshalve vermindering kan worden verleend voor een te hoog aangegeven huurwaardeforfait van f 580.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

10. Wat betreft verzoekers standpunt dat de toelichting op het aangiftebiljet Inkomstenbelasting vanaf 1994 onvolledig en daarom onjuist is geweest nu daarin vanaf dat jaar geen melding meer wordt gemaakt van het feit dat bij de waardebepaling van de woning niet meetelt het deel dat voor de onderneming wordt gebruikt, wordt opgemerkt dat dit hoe dan ook niet afdoet aan de in de resolutie neergelegde salderingsmogelijkheid bezien in samenhang met hetgeen hiervoor onder 7. tot en met 9. is overwogen. Dit punt kan verder dan ook onbesproken blijven.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Amstelveen, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond op het punt van de beslissing om geen ambtshalve vermindering te verlenen voor het te hoog aangegeven huurwaardeforfait in de aanslagen ib 1994 en 1996 van respectievelijk f 560 en f 580. Op het punt van de afwijzende beslissing op het verzoek om ambtshalve vermindering voor de aanslag ib 1995 is de klacht niet gegrond.

Met instemming is kennisgenomen van het besluit van de Belastingdienst om het belastingbedrag dat voortvloeit uit het voor 1994 en 1996 te hoog aangegeven huurwaardeforfait aan verzoeker te restitueren.