



# Rapport

## Klacht

Verzoekers klagen erover dat de staatssecretaris van Financiën het verzoek om restitutie van de overdrachtsbelasting - gegrond op de uitspraak van het Gerechtshof

's-Gravenhage (hierna: het Hof) van 1 mei 2009, onder nummer BK 07/00421 - heeft afgewezen.

## Beoordeling

Algemeen

### I. Bevindingen

Verzoekers - beide natuurlijke personen - zijn op 3 september 2007 eigenaar geworden van het appartement X te Amsterdam. Het appartement is een rijksmonument in de zin van de Monumentenwet 1988. Ter zake van de levering van het appartement is 6 % overdrachtsbelasting betaald.

Tegen de op aangifte betaalde overdrachtsbelasting is destijds geen bezwaar gemaakt, zodat de aanslag onherroepelijk vast staat.

Het Gerechtshof 's-Gravenhage (hierna: het Hof) heeft op 1 mei 2009, onder nummer Bk 07/00421, uitspraak gedaan over de toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting, artikel 15, eerste lid aanhef en onderdeel p, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) indien een natuurlijk persoon een rijksmonument aankoopt. Het Hof heeft beslist dat voor een beperking van de vrijstelling van overdrachtsbelasting tot rechtspersonen onvoldoende rechtvaardiging te vinden is en dat de wetgever door die beperking in de WBR wel op te nemen, de grenzen van zijn beoordelingsvrijheid heeft overschreden. Het Hof heeft vervolgens zelf in het rechtstekort voorzien door de monumentenvrijstelling eveneens toe te passen bij verkrijging van een rijksmonument door een natuurlijke persoon.

De staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris) heeft in de uitspraak van het Hof berust. De uitspraak van het Hof zal bij de toepassing van de monumentenvrijstelling in acht worden genomen. Dientengevolge zal de bewuste wetsbepaling worden gewijzigd. Tot dat moment geldt het Besluit van de staatssecretaris van 10 juni 2009, nr. CPP 2009/1076M (tijdelijke regeling) waarmee voorlopig wordt goedgekeurd dat ook natuurlijke personen gebruik kunnen maken van de monumentenvrijstelling van, artikel 15, eerste lid aanhef en onderdeel p, WBR. De goedkeuring geldt met terugwerkende kracht vanaf 1 mei 2009 tot de datum waarop de voorziene wijziging van het wetsartikel in werking treedt.

Op 16 juli 2009 dienden verzoekers bij het Ministerie van Financiën met een beroep op de hardheidsclausule artikel 63 Algemene wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) een

verzoek in om restitutie van de overdrachtsbelasting. Verzoekers vinden dat de beperking van de terugwerkende kracht tot 1 mei 2009 "hardheid" oplevert. Zij stellen dat heffing van overdrachtsbelasting voor 1 mei 2009 op niet legale wijze heeft plaatsgevonden, hetgeen strijd geeft met het gelijkheids- en zorgvuldigheidsbeginsel.

De staatssecretaris wees op 25 augustus 2009 het verzoek af op grond van de volgende argumenten:

"...U schrijft dat uw cliënten uit onwetendheid geen bezwaar hebben gemaakt. Hierover merk ik het volgende op.

Een voldoening van belasting op aangifte staat onherroepelijk vast op het moment dat er geen mogelijkheid meer bestaat bezwaar of beroep aan te tekenen. Termijnen van bezwaar en beroep zijn wettelijk bepaald. Daar kan niet van worden afgeweken.

Wel kan de inspecteur de aanslag ambtshalve verminderen op grond van artikel 65 van de AWR. Voor de beoordeling van verzoeken om ambtshalve vermindering heb ik beleid vastgesteld. Dat beleid staat in het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735M ("Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven"). In onderdeel 9 van de voorschriften staat kort gezegd dat geen ambtshalve vermindering wordt verleend, als beroep wordt gedaan op nieuwe rechtspraak voor een aanslag of een voldoening of afdracht op aangifte die op het moment van de uitspraak al onherroepelijk vaststaat. Dat is in de door u voorgelegde situatie het geval. De inspecteur heeft het verzoek om ambtshalve vermindering dan ook terecht afgewezen. Ik zie geen aanleiding om in te grijpen in het door de inspecteur gevoerde beleid.

Ook is het volgende van belang. De wetgever heeft mij op grond van artikel 63 van de AWR een speciale bevoegdheid toegekend, de zogenoemde hardheidsclausule. De hardheidsclausule kan ik toepassen bij "een onbillijkheid van overwegende aard". Van een dergelijke onbillijkheid is alleen sprake als het gaat om een gevolg dat de wetgever had voorkomen als hij dat gevolg bij het maken van de wet had voorzien. Dat is hier niet het geval. De wetgever heeft de toepassing van de monumentenvrijstelling immers willen beperken tot bepaalde rechtspersonen. De hardheidsclausule is niet bedoeld voor een situatie die door een belastingplichtige om persoonlijke redenen als onbillijk wordt ervaren.

Ik begrijp dat uw cliënten het vervelend vinden dat de betaalde overdrachtsbelasting niet wordt terugbetaald. Echter, er kan in dit geval geen uitzondering worden gemaakt op de wet en de bedoeling van de wetgever. Hierbij is het ook van belang om alle belastingplichtigen gelijk te behandelen..."

Hierna wendden verzoekers zich op 4 september 2009 tot de Nationale ombudsman met het verzoek de staatssecretaris te bewegen alsnog over te gaan tot restitutie van de overdrachtsbelasting. Hiervoor voeren ze de volgende argumenten aan:

"...De staatssecretaris van Financiën heeft in het Besluit van 25 maart 1991,

nr. DB89/735M regels gegeven om op onherroepelijk vaststaande aanslagen via een ambtshalve vermindering terug te komen.

De staatssecretaris is echter niet bereid (onderdeel 9.) ambtshalve vermindering van een onherroepelijk vaststaande aanslag te verlenen in geval sprake is van nieuwe jurisprudentie. Als gevolg van dit beleid is afwijzend op ons verzoek om toepassing van de hardheidsclausule beslist.

In de onderhavige situatie mist naar ons oordeel onderdeel 9 toepassing omdat het Hof in de uitspraak de wetgever op de vingers heeft getikt wegens ondeugdelijke wetgeving. Het Hof is van oordeel dat sprake is van ongeoorloofde discriminatie en stelt dat er onvoldoende rechtvaardiging is voor een verschil in behandeling tussen een rechtspersoon en een natuurlijk persoon.

Het Hof voorziet zelf in het geconstateerde rechtstekort door ook aan particuliere verkrijgers van rijksmonumenten de vrijstelling van toepassing te verklaren.

Op grond van bovengenoemde argumenten zijn mijn cliënten van oordeel dat het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735M, onderdeel 9. toepassing mist.

De Belastingdienst die op grond van een onrechtvaardig en discriminerend wetsartikel (artikel 15, lid 1, onderdeel p WBR) vóór 1 mei 2009 overdrachtsbelasting heeft geheven dient zich niet te beroepen op voornoemd Besluit, maar behoort de op onwettige wijze geheven overdrachtsbelasting te restitueren.

Er is niet alleen sprake van een onrechtmatige overheidsdaad jegens mijn cliënten gepleegd, maar bovendien zijn mijn cliënten ten onrechte gediscrimineerd in de zin van het Europees Verdrag tot de bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden. (Trb. 1990, 156). Deze handelwijze door de overheid is laakbaar..."

8. In reactie op het verslag van bevindingen liet de staatssecretaris van Financiën nog het volgende weten:

"...In het Besluit van 10 juni 2009, nr. CPP 2009/1076M (bijlage 1) is bij 4.2 het voorlopige karakter van de verruimde toepassing van de vrijstelling expliciet genoemd. Het voorlopige karakter is ingegeven door het feit dat momenteel een evaluatie plaatsvindt van de vrijstelling. In het besluit staat ondermeer:

"Zoals ik tijdens de behandeling van de Wet van 3 juli 2008 tot wijziging van een aantal belastingwetten en andere wetten (*Stb.* 2008, 262) heb aangegeven, zal ik de evaluatie afwachten en mede aan de hand van de uitkomsten daarvan bepalen op welke wijze de

vrijstelling van overdrachtsbelasting zal worden vormgegeven."

In het Belastingplan 2010 (artikel XXIII) is het voorstel opgenomen om de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel p van de WBR in zijn geheel te doen vervallen. Ik wijs u op TK, 2008-2009, 32128 nr. 2, p. 19, TK, 2008-2009, 32128, nr. 3, p. 32-33 (par.5.4) en p 77 (bijlagen 2, 3 en 4) en op de brief aan de Tweede Kamer van 28 september 2009 (TK 2009-2010, 32156, nr. 2, bijlage 5) waarmee het evaluatierapport van een tweetal fiscale regelingen ten aanzien van monumentenpanden aan de Tweede Kamer is toegezonden."

## II. Beoordeling

9. Het vereiste van rechtszekerheid houdt onder meer in dat gerechtvaardigde verwachtingen van burgers en organisaties jegens overheidsinstanties door die overheidsinstanties worden gehonoreerd.

Het vereiste van rechtszekerheid impliceert dat de Belastingdienst de door een belastingplichtige gevraagde vermindering dient te verlenen indien de wet daartoe de mogelijkheid biedt of indien op enigerlei wijze bij die belastingplichtige het gerechtvaardigde vertrouwen is gewekt dat de vermindering alsnog zal worden verleend.

10. In zijn uitspraak van 1 mei 2009 oordeelde het Hof dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting, artikel 15, eerste lid aanhef en onderdeel p, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) ook van toepassing is indien een natuurlijk persoon een rijksmonument aankoopt (zie achtergrond, onder 1). De staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris) heeft in deze uitspraak berust en beleid vastgelegd in het Besluit van 10 juni 2009, nr. CPP 2009/1076M (zie achtergrond, onder 2). Met dit besluit wordt voorlopig goedgekeurd dat ook natuurlijke personen gebruik kunnen maken van de monumentenvrijstelling van artikel 15, eerste lid aanhef en onderdeel p, WBR. De goedkeuring geldt met terugwerkende kracht vanaf 1 mei 2009.

11. Verzoeker stelt naar aanleiding van deze uitspraak dat de door hem in 2007 op aangifte betaalde overdrachtsbelasting ten onrechte geweest is en heeft de staatssecretaris verzocht om restitutie. Bij de beoordeling van het verzoek om restitutie heeft de staatssecretaris achtereenvolgens getoetst aan artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) (zie achtergrond, onder 3) en artikel 63 AWR (zie achtergrond, onder 4).

12. Nadat de bezwaar- en beroepstermijn zijn verstreken kan een voldoening (betaling) op aangifte ambtshalve teruggegeven worden op grond van artikel 65 AWR. Voor de beoordeling van verzoeken om ambtshalve vermindering of teruggave door de inspecteur heeft de staatssecretaris beleid vastgelegd in het Besluit van 25 maart 1991 nr. DB89/735M (hierna: het Besluit van 25 maart 1991) (zie achtergrond, onder 5.)

13. Paragraaf 9.1 van het Besluit van 25 maart 1991 beperkt de mogelijkheid van de inspecteur om een voldoening op aangifte ambtshalve terug te geven. De beperking houdt in dat een gevraagde teruggave niet wordt verleend in een situatie waarin de te verlenen teruggaaf het gevolg zou zijn van een arrest van de Hoge Raad dat is geweest na het onherroepelijk worden van de voldoening op aangifte en waarin een voor de belastingplichtige gunstiger toepassing van de belastingwet besloten ligt dan de bij de heffing van belasting gevolgde toepassing.

14. Verzoeker stelt dat paragraaf 9 van het Besluit van 25 maart 1991 toepassing mist. De Nationale ombudsman volgt verzoeker niet in dit standpunt. De uitspraak van het Hof van 1 mei 2009 en het naar aanleiding daarvan door de staatssecretaris vastgestelde besluit van 10 juni 2009 leidt tot een gunstigere toepassing van de belastingwet dan is toegepast bij de heffing van de overdrachtsbelasting. De staatssecretaris heeft in paragraaf 9.1 van het Besluit van 25 maart 1991 vastgelegd dat, behoudens een afwijkende regeling waarvan in dit geval geen sprake is, in een dergelijke situatie niet wordt teruggekomen op een onherroepelijk vaststaande voldoening op aangifte. Niet ter discussie staat dat de voldoening op aangifte op het moment van de uitspraak van het Hof van 1 mei 2009 al onherroepelijk vast stond. De Nationale ombudsman is dan ook van oordeel dat de staatssecretaris het vereiste van rechtszekerheid niet heeft geschonden door het standpunt in te nemen dat de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag terecht heeft afgewezen.

15. Vervolgens heeft de staatssecretaris gekeken of het beroep op artikel 63 AWR, toepassing hardheidsclausule, gegrond was. De Nationale ombudsman volgt het standpunt van de staatssecretaris dat de hardheidsclausule niet van toepassing is. Immers, voor toepassing van de hardheidsclausule moet er sprake zijn van onbillijkheid van overwegende aard welke de wetgever had voorkomen als hij dat bij het maken van de wet had voorzien. Hiervan is in dit geval echter geen sprake. De wetgever heeft er destijds voor gekozen om de monumentvrijstelling alleen van toepassing te laten zijn voor rechtspersonen die de instandhouding van het monument als doelstelling hebben en niet voor natuurlijke personen. De uitspraak van het hof van 1 mei 2009 doet hieraan niet af. Weliswaar leidt deze uitspraak tot een gunstigere toepassing van de belastingwet. Echter, dit doet niet af aan de aanvankelijke keuze van de wetgever om de vrijstelling niet toe te kennen aan natuurlijke personen. Door het standpunt in te nemen dat de hardheidsclausule niet van toepassing is, heeft de staatssecretaris naar het oordeel van de Nationale ombudsman het beginsel van rechtszekerheid niet geschonden.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van staatssecretaris van Financiën te Den Haag, is ongegrond.

## Onderzoek

Op 4 september 2009 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer E en mevrouw van K te Amsterdam, ingediend door Berkhemer Belastingadvies te Oostkapelle, met een klacht over een gedraging van staatssecretaris van Financiën te Den Haag.

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 de minister van Financiën verzocht op de klacht en de bevindingen van de Nationale ombudsman te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Ook verzoekers werden in de gelegenheid gesteld op de bevindingen van de Nationale ombudsman te reageren.

De reactie van de staatssecretaris van Financiën gaf aanleiding het verslag van bevindingen aan te vullen. Verzoekers maakte van deze gelegenheid geen gebruik.

### Informatieoverzicht

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

Het verzoekschrift van verzoeker van 4 september 2009

Brief van verzoeker aan het Ministerie van Financiën van 16 juli 2009

Reactie van het Ministerie van Financiën van 25 augustus 2009 op de brief van 16 juli 2009

4. Reactie van het Ministerie van Financiën van 23 oktober 2009 op het verslag van bevindingen.

## Bevindingen

Zie onder Beoordeling.

## Achtergrond

Uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage, 1 mei 2009, nummer Bk-07/00421

"Het Gerechtshof 's-Gravenhage heeft op 1 mei 2009 een uitspraak gedaan over de toepassing van de genoemde vrijstelling. Het besliste geval betreft een verkrijging van een monument door een natuurlijk persoon. Het Hof heeft beslist dat verkrijgingen door natuurlijke- en rechtspersonen gelet op de ratio van de vrijstelling (bevorderingen van het

behoud van monumenten), aangemerkt kunnen worden als gelijke gevallen. Voor het in de wet gemaakte onderscheid bestaat volgens het Hof onvoldoende rechtvaardiging. Vervolgens heeft het Hof in het geconstateerde rechtstekort voorzien door de vrijstelling toe te kennen aan de natuurlijke persoon."

Besluit van 10 juni 2009 van de staatssecretaris van Financiën nr. CPP 2009/1076M

#### 4. Verrijging van monumenten

"...De verkrijging van monumenten door monumentenrechtspersonen is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van de WBR). De monumentenvrijstelling geldt als de onroerende zaak op het moment van de verkrijging is ingeschreven in één van de ingevolge de Monumentenwet 1988 vastgestelde registers van beschermde monumenten. De vrijstelling geldt ook voor de verkrijging van een onverdeeld aandeel of een appartementsrecht in een monument.

##### 4.1. Uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage van 1 mei 2009 (Bk-07/00421)

Het Gerechtshof 's-Gravenhage heeft op 1 mei 2009 een uitspraak gedaan over de toepassing van de genoemde vrijstelling. Het besliste geval betreft een verkrijging van een monument door een natuurlijk persoon. Het Hof heeft beslist dat verkrijgingen door natuurlijke- en rechtspersonen gelet op de ratio van de vrijstelling (bevordering van het behoud van monumenten), aangemerkt kunnen worden als gelijke gevallen. Voor het in de wet gemaakte onderscheid bestaat volgens het Hof onvoldoende rechtvaardiging. Vervolgens heeft het Hof in het geconstateerde rechtstekort voorzien door de vrijstelling toe te kennen aan de natuurlijke persoon.

##### 4.2. Uitbreiding monumentvrijstelling

Ik berust in de genoemde uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage. Bij de toepassing van de monumentenvrijstelling zal ik de uitspraak van het Gerechtshof in acht nemen. In verband hiermee wordt het tot op heden gevoerde beleid aangepast. Een en ander wordt hierna nader uiteengezet.

De verruimde toepassing van de vrijstelling heeft een voorlopig karakter. Dit voorlopige karakter is ingegeven door het feit dat momenteel een evaluatie plaatsvindt van de vrijstelling. Zoals ik tijdens de behandeling van de Wet van 3 juli 2008 tot wijziging van een aantal belastingwetten en andere wetten (Stb. 2008, 262) heb aangegeven, zal ik de evaluatie afwachten en mede aan de hand van de uitkomsten daarvan bepalen op welke wijze de vrijstelling van overdrachtsbelasting zal worden vormgegeven.

##### 4.3. Toepassing na uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage



De vrijstelling geldt thans uitsluitend voor de verkrijging door monumentenrechtspersonen. Dit vereiste kan na de genoemde uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage buiten toepassing blijven. Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van de WBR keur ik daarom voorlopig het volgende goed.

#### Goedkeuring

Ik keur goed dat de verkrijging van monumenten in de zin van de Monumentenwet 1988 is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, ongeacht of een monument wordt verkregen door een natuurlijk of een rechtspersoon. De voor een rechtspersoon geldende voorwaarde dat deze hoofdzakelijk de instandhouding van monumenten ten doel heeft, komt te vervallen.'

De goedkeuring geldt met terugwerkende kracht met ingang van 1 mei 2009 tot de datum waarop de voorziene wijziging van de vrijstelling, opgenomen in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van de WBR in werking treedt. Indien op of na 1 mei 2009 voldoening op aangifte heeft plaatsgevonden dan wel een naheffingsaanslag onherroepelijk is komen vast te staan, zal de inspecteur van de Belastingdienst op verzoek teruggaaf of vermindering van overdrachtsbelasting verlenen. Er wordt niet teruggekomen op voldoeningen op aangifte dan wel naheffingsaanslagen die vóór 1 mei 2009 onherroepelijk zijn komen vast te staan. Aan de vermindering of teruggaaf verbindt de inspecteur het voorbehoud als bedoeld in onderdeel 5 van dit besluit..."

#### Artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen

1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend
2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden.

#### Artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen

Onze Minister is bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen.

Besluit van 25 maart 1991 van de staatssecretaris van Financiën nr. DB 89/7352

"...9.1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een aanschrijving of een andere schriftelijke mededeling 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 aanschrijving of andere schriftelijke mededeling, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..."