



Rapport

Datum: 10 april 1998

Rapportnummer: 1998/116

Klacht

Op 24 maart 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van mevrouw H., ingediend door mr. drs. M.J. van Paridon, advocaat te 's-Gravenhage, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk naar aanleiding van haar bezwaarschriften van 26 juni 1996 respectievelijk 31 januari 1997 tegen een aanslag successierecht 1992, blijkens beschikkingen van respectievelijk 30 augustus 1996 en 4 maart 1997 geen ambtshalve vermindering van die aanslag heeft verleend.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tijdens het onderzoek kregen de Belastingdienst en verzoekster de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoekster gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. Verzoekster was als erfgename voor de helft gerechtigd in de nalatenschap van mevrouw G., die op 29 augustus 1992 overleed. Tot de nalatenschap behoorde (onder meer) een onroerende zaak, te weten een appartement in de serviceflat W. te 's-Gravenhage, adres Y.laan 121 (hierna: het appartement).

1.2. Namens de erfgenamen van mevrouw G., waaronder verzoekster, diende de notaris op 25 maart 1993 de aangifte successierecht 1992 in bij de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk (hierna: de Belastingdienst). In de aangifte werd het appartement aangegeven voor een bedrag van f 190.000. Deze waarde was gebaseerd op een door

makelaar X. ten behoeve van de erfgenamen gedane taxatie.

1.3. Nadat de ambtelijk taxateur van de Belastingdienst zich op 16 april 1993 akkoord had verklaard met de taxatie van het appartement op f 190.000, werd de aanslag successierecht 1992 met dagtekening 4 juni 1993 opgelegd. Wat betreft het appartement was de aanslag conform de aangifte.

1.4. Belastingadviseur Wi. diende op 3 augustus 1993 - mede namens verzoekster - bij de Belastingdienst een tijdig pro-forma bezwaarschrift in tegen de aanslag successierecht 1992. Nadat de Belastingdienst op 4 januari 1994 schriftelijk had verzocht om het bezwaarschrift nader te onderbouwen, trok belastingadviseur Wi. - na een voorafgaand gesprek met de aanslagregelend ambtenaar - het bezwaarschrift met een brief van 7 januari 1994 in.

1.5. In juni 1994 werd het appartement verkocht voor een prijs van f100.000.

1.6. Op 26 juni 1996 diende verzoeksters zoon namens verzoekster bij de Belastingdienst een verzoek in om ambtshalve vermindering van de aanslag successierecht 1992. Dit verzoek luidde als volgt:

"...Naar aanleiding van ons telefoongesprek van 15 juni jl. heb ik een en ander hierbij op papier gezet om deze zaak nader toe te lichten. Op 29 augustus 1992 kwam mevrouw G. te overlijden. Erfgenamen mevr. Ho. en (verzoekster; N.o.) erfdin een portefeuille effecten en een appartementsrecht in de serviceflat "W", Y.laan 121 te Den Haag). Beide erfgenamen gaven elkaar volmacht om elkaar te vertegenwoordigen terzake van de afwikkeling van de nalatenschap. Afwikkeling geschiedde via (de notaris; N.o.) en erfgenamen kwamen onderling overeen dat Ho. feitelijk aanspreekpunt namens erfgenamen zou zijn. Het appartementsrecht werd direct bij verkrijging door erfgenamen ter verkoop aangeboden via bemiddeling van makelaar X, welke het appartementsrecht taxeerde op Dfl. 190.000,-. Ho. uitte haar twijfel over de hoogte van dit bedrag richting X en later ook bij (de notaris; N.o.).

Ondergetekende herinnert zich dit nog alsmede dat overledene zelf zich al zorgen maakte over de waarde van haar "onroerend goed" tijdens haar leven.

. beriep zich op het feit dat recentelijk nog verkocht was voor rond de 2 ton en (de notaris; N.o.) nam deze taxatie over voor de aangifte successierechten. Ho. liet via haar belastingadviseur dhr. Wi. van Bureau A. te Den Haag bezwaar aantekenen wat in juli 1993 plaatsvond. Na informeel contact met uw dienst waaruit zou blijken dat een bezwaarprocedure niet tot succes zou leiden, besloot hij in overleg met mevrouw Ho. het bezwaar in te trekken. Dit vond plaats in januari 1994 en hiermee werd de aanslag onherroepelijk. In juni 1994 werd het appartementsrecht uiteindelijk verkocht, na ruim anderhalf jaar de maandelijkse servicekosten van plus minus Dfl. 1800,- te hebben betaald. De verkoopprijs bedroeg Dfl. 100.000,-. Ho. was alle toestanden beu geworden en besloot alles te laten voor wat het was. (Verzoekster; N.o.) besloot zelf een advocaat te raadplegen om te onderzoeken of er nog iets aan deze zaak te doen was, het ging ten slotte om een substantieel bedrag aan te veel betaalde belasting. Haar advocaat nam de zaak op maar kwam nooit tot enige voortgang. Ondergetekende heeft zich in deze

geschiedenis slechts ingelaten met zaken betreffende de verkoop van het appartementsrecht zonder kennis te hebben gehad van de nalatenschap en de afwikkeling daarvan. Onlangs heeft (verzoekster; N.o.) mij via het dossier bij haar advocaat inzage verschaft. Zij heeft mij daarna gemachtigd om deze zaak bij u aanhangig te maken. (...) Na inzage in het dossier zijn mij een aantal dingen opgevallen en wil ik de volgende kanttekeningen plaatsen.

1. Waarom is het taxatiebedrag niet in twijfel getrokken terwijl er wel degelijk redenen voor waren aan te voeren. Namelijk:

a. De statuten van de Stichting W. waren zeer restrictief voor de eigenaren. Dit blijkt ondermeer uit een ballotage en een gehanteerde leeftijdsgrens. Lezing van de statuten deed mij concluderen dat de feitelijke macht bij de Stichting W. lag en niet bij de eigenaren. Constructie is van "timeshare"-achtige aard. b. Met verkrijging van het appartementsrecht verplicht men zich tot maandelijkse servicekosten van plus minus Dfl.1800,- per maand. c. Het appartementsrecht werd niet geaccepteerd als hypothecaire zekerheid door een reguliere bank tijdens het leven van mevrouw G. d. Er was een wachtlijst met groot aantal gegadigden en er stonden tegelijkertijd acht à negen flats in de verkoop. Dit bevreesde mij toentertijd al. e. De generatie eerste bewoners was op leeftijd gekomen en viel in rap tempo weg. f. Serviceflats in de omgeving bleven onverkocht of werden tegen dumprijzen verkocht. Deze redenen gaven mij de indruk dat hier niet automatisch getaxeerd kan worden volgens de normen van normaal onroerend goed. De makelaar X heeft getaxeerd volgens tot op dat moment gangbare verkoopprijzen. Bovengenoemde redenen maakten naar mijn mening dat de hoogte van het taxatiebedrag op dat tijdstip reeds twijfelachtig was. Ho. heeft geageerd tegen de hoogte van het bedrag bij de makelaar en later bij de notaris, echter zonder succes. Makelaar X had als argument dat rond die tijd een zelfde flat voor ongeveer twee ton was verkocht, (de notaris; N.o.) stelde dat men niet anders kon dan een taxatie van een makelaar overnemen voor de afwikkeling van de nalatenschap. Zonder met de vinger te wijzen merkt ondergetekende op dat lagere taxatiebedragen niet in het belang van de huismakelaar X waren. (...) De tijd heeft ondertussen geleerd dat dezelfde tweekamer tussenflats sindsdien aangeboden worden voor ongeveer Dfl.120.000,- en de iets kleinere tweekamer topappartementen voor nog veel lagere bedragen. Ook is er sprake van langdurige leegstand. Niet bepaald conform de markttrend van onroerend goed in de laatste twee jaar. Volgens die trend zou een in 1992 op Dfl.190.000,- getaxeerd pand nu Dfl. 240.000,- moeten opbrengen.

Volgens mij zijn de erfgenamen gedupeerd door een taxatie gebaseerd op onroerend goed trends die naar mijn mening niet van toepassing kan zijn op serviceflats met bovengenoemde restricties. De tijd heeft dit ook bewezen, onroerend goed wat eind 1992 bij verkrijging direct in de verkoop is gebracht voor een getaxeerde waarde van Dfl. 190.000,- en pas in 1994 Dfl. 100.000,- opbrengt was in 1992 ook geen Dfl. 190.000,- waard. Met de verkoop is mede onomstotelijk vastgelegd dat belasting is geheven over een waarde die niet bestond. Tijdens ons telefoongesprek bracht u het standpunt naar voren dat de Inspecteur afgaat op de waarde van de nalatenschap op het moment van

verkrijging. Eventuele waardevermindering zou door de Inspecteur ongemoeid gelaten worden, zo zou ook waardevermindering na verkrijging voor risico van de erfgenamen zijn. U maakte daarbij de vergelijking met aandelen. Mijn standpunt is ten eerste dat de waardebepaling ten tijde van verkrijging onjuist was; dat erfgenamen alles in het werk gesteld hebben direct te verkopen. Zelfs heeft een potentiële koper tevergeefs een rechtzaak aangespannen tegen Verzorgingshuis W.; dat aandelen op het moment van verkrijging direct verhandelbaar zijn in tegenstelling tot genoemd appartementsrecht; dat in een hypothetische situatie waarin de flat voor tweemaal de (foutief) getaxeerde waarde zou zijn verkocht de Inspecteur tot 5 jaar na dato kan navorderen; dat de opbrengst van de verkoop het blote feit oplevert dat belasting betaald is over een niet bestaande waarde. Aangezien feitelijke situatie zo is dat de aanslag onherroepelijk is geworden na intrekking van het bezwaarschrift door Bureau A. in januari 1994 rest mij niet meer dan het doen van een verzoek tot ambtshalve vermindering. Ik hoop dat u mijn verzoek in alle redelijkheid zal behandelen..."

Bij het verzoekschrift was gevoegd een verkooplijst van vergelijkbare appartementen in het complex W. aan de Y.laan over de periode van 2 à 3 jaar na de verkrijgingsdatum (29 augustus 1992).

1.7. De Belastingdienst besliste op 30 augustus 1996 afwijzend op het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag successierecht 1992. Hij was van mening dat het bedrag van de aanslag juist was vastgesteld, en overwoog daartoe het volgende:

"...dat de waarde in het economisch verkeer van het appartement Y.laan 121 te Den Haag op grond van artikel 21 lid 1 Successiewet 1956 dient te worden vastgesteld naar het tijdstip van de verkrijging, i.c. de overlijdensdatum; dat de ambtelijk deskundige de gevolmachtigde van de belastingplichtigen d.d. 24 juli 1996 telefonisch heeft ingelicht over de waardebepaling van het hiervoor bedoelde service-appartement; dat de namens belastingplichtigen overgelegde lijst van verkochte appartementen, waarvan de opbrengst gelijk is aan de opbrengst van het appartement Y.laan 121 te Den Haag gaat over verkopen, die zijn geschied in de periode, welke 2 à 3 jaar ligt ná het overlijden van erflaatster; dat de ambtelijk deskundige de waarde als bedoeld in artikel 21 lid 1 Successiewet 1956 heeft vastgesteld naar aanleiding van een lijst van vergelijkbare verkochte appartementen in de periode september 1992 tot juni 1993, waarbij de gemiddelde opbrengst ligt boven de f 190.000,-; dat ook bij tijdige indiening van het bezwaarschrift, er geen reden zou zijn geweest, de waarde van het appartement op een ander bedrag vast te stellen, dan de aangegeven f 190.000,-, zodat er geen ambtshalve vermindering van successierecht kan worden verleend..."

1.8. Verzoeksters huidige gemachtigde diende op 31 januari 1997 opnieuw een verzoek in om de opgelegde aanslag successierecht 1992 ambtshalve te verminderen. De inhoud van dit verzoek was:

"...1 Bij brief van 26 juni 1996 heeft cliënt een verzoek gedaan tot ambtshalve vermindering van voormelde aanslag (...). Gezien de termijnen die inmiddels waren verstreken heeft U het 'bezwaarschrift' niet-ontvankelijk verklaard in Uw uitspraak van 30 augustus 1996 (...). 2

Op grond van vaste jurisprudentie moet men voor de waardebepaling van onroerend goed aansluiting zoeken bij het bedrag dat gelijk staat met de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de gunstigste plaats en wijze, na de beste voorbereiding op de dag van overlijden (29 augustus 1992) gemaakt had kunnen worden, met inachtneming van "alle omstandigheden". 3 Het lijkt voor zich te spreken dat de erflaters destijds de verkoop zo goed mogelijk hebben voorbereid door makelaar X in te schakelen. Op basis van diens taxatie ad &UnknownEntity; 190.000,-- is aangifte gedaan en dienovereenkomstig is voormelde aanslag opgelegd en is afgerekend over voormelde &UnknownEntity; 190.000,--. 4 Bij voormelde brief van 26 juni 1996 heeft cliënt U een lijst ter beschikking gesteld betreffende verkopen 2 à 3 jaar ná 29 augustus 1992 (...). Het is onjuist om gezien het moment van die verkopen die lijst daarom buiten beschouwing te laten. Het is een feit van algemene bekendheid dat de waarde van onroerend goed o.a. na 29 augustus 1992 drastisch is gestegen. In schril contrast hiermee ontwikkelde zich de waarde van appartementen in het complex aan de Y.laan. Gezien de verschillende grootten van de betreffende appartementen is het niet juist om in de overweging te betrekken dat de gemiddelde opbrengst boven de &UnknownEntity; 190.000,-- lag. 5 Er had niet (gemakshalve) getaxeerd mogen worden op &UnknownEntity; 190.000,-- naar aanleiding van een lijst van vergelijkbare appartementen verkocht in de periode september 1992 - juni 1993, aangezien hierin niet lijkt te zijn verdisconteerd het feit dat sommige appartementen zeer geruime tijd (soms tevergeefs) te koop hebben gestaan. 6 Uit voormelde lijst blijkt dat slechts twee vergelijkbare appartementen rond het overlijden zijn verkocht, in het bijzonder die op:

-nr. 71 op 17 augustus 1992 voor &UnknownEntity; 200.000,--, maar al wel 69 dagen te koop stond (wellicht is ook al eerder overeenstemming bereikt); -nr. 229 op 11 september 1992 voor &UnknownEntity; 197.500,--, maar al wel 94 dagen te koop stond (wellicht is ook al eerder overeenstemming bereikt). Gezien de behoorlijke verkooptijd en mogelijk eerdere datum van overeenkomst kunnen in feite ook deze transacties geen leidraad vormen. 7 Bijgaand zend ik afschrift van de brief van NVM-makelaar We., naar de inhoud waarvan ik U moge verwijzen. Ingevolge art. 21 lid 1 Successiewet wordt het verkregene in aanmerking genomen naar de waarde welke daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend. De omstandigheid dat gewaardeerd moet worden naar het tijdstip van verkrijging betekent dat alleen rekening moet worden gehouden met de feitelijke toestand op dát moment. Omstandigheden die na die dag zijn ontstaan blijven (inderdaad) buiten aanmerking. 8

Het tijdstip waarop de voor de waardevaststelling relevante feiten en omstandigheden bekend worden is niet van belang. Ook wanneer deze pas na het verkrijgingstijdstip zijn gebleken moet daarmee rekening worden gehouden bij de waardebepaling, mits zij zich op dat tijdstip wel al hadden voorgedaan of aanwezig waren. Zie: HR 16 januari 1974, nr. 17 234, BNB 1975/26*) In casu lijkt hiervan wel degelijk sprake. 9 De voornaamste reden waarom het appartementsrecht uiteindelijk veel minder heeft opgebracht dan destijds getaxeerd door makelaar X is het feit dat de appartementseigenaren ook al op het

verkrijgingsmoment aanmerkelijk werden beperkt door een ballotagecommissie en een maximum leeftijdsgrens van 78 jaar én de daarnaast maandelijks verschuldigde servicekosten van ongeveer &UnknownEntity; 2.000,--! Mede gezien de opbrengstontwikkeling van de appartementen tegen de trend in, blijkt dat destijds reeds aanwezige waardedrukkende feiten en omstandigheden zich nadien hebben geopenbaard en ten onrechte niet in de taxatie van destijds zijn betrokken. 10 De reden om de waarde van het appartementsrecht op de peildatum hoger te stellen (verkoop van twee andere appartementen destijds voor ongeveer &UnknownEntity; 200.000,--) dan het bedrag waarvoor het ruim twee jaar later is verkocht is onredelijk, nu de verkoop dadelijk na de peildatum ter hand is genomen en niet is gebleken dat niet alles is gedaan om bij de verkoop de hoogst mogelijke opbrengst te verkrijgen. Vergl.: Hof 's-Gravenhage, 4 oktober 1967, V-N 23 januari 1996, punt 13 11 Voor de waardering ten sterfdage moeten in acht worden genomen de toekomstige gebeurtenissen en ontwikkelingen voor zover deze op de datum van overlijden voor ter zake deskundigen voorzienbaar en voorspelbaar waren. Vergl.: HR 20 januari 1988, BNB 1988/130*. Destijds was voorzienbaar en voorspelbaar dat de waardeontwikkeling zich tegen de trend in zou bewegen. 12 Uit de jurisprudentie blijkt overigens dat de waarde ook wel wordt gesteld op de uiteindelijk gerealiseerde verkoopprijs in plaats van de taxatiewaarde op het moment van verkrijging. Als voorwaarde hierbij wordt gesteld dat geen sprake mag zijn van enige prijsontwikkeling in de tussenliggende periode. Vergl.: Hof Amsterdam 19 maart 1990, PW nr. 20 406. 13 Binnen welke bandbreedte bewoog de opbrengst van vergelijkbare appartementen? De inspecteur dient bij de vaststelling van de waarde een redelijke speling in acht te nemen en kan verplicht worden als uitgangspunt te nemen de gerealiseerde verkoopprijs, zijnde tevens de benedengrens voor dat soort flats. Vergl.: Hof 's-Gravenhage 13 juli 1981, V-N 2 oktober 1982, punt 20 In het licht van het voorafgaande verneem ik gaarne zo spoedig mogelijk of op basis van voormelde (gedeeltelijke) nieuwe informatie niet toch ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslag kan worden verleend. Het is onaanvaardbaar dat afgerekend moet worden over een bedrag van &UnknownEntity; 90.000,-- dat niet werd ontvangen. Eén en ander klemt te meer gezien de inspanningen die verricht zijn om het appartement überhaupt te verkopen en de aanzienlijke servicekosten die intussen wél betaald dienden te worden..." De in het verzoekschrift aangehaalde brief van 19 december 1996 van NVM-makelaar We. aan de gemachtigde van verzoekster luidde:

"...In de periode 1992/1993 zijn er in het bedoelde complex diverse transacties geweest met uiteenlopende prijzen. Zoals uit de bijlagen blijkt zijn de termijnen waarbinnen de makelaars de appartementen konden verkopen ook uiteenlopend, doch in het merendeel van de gevallen extreem lang. (...) In makelaarskringen was het reeds begin jaren '90 duidelijk dat de markt voor dit soort appartementen zeer nadrukkelijk onder druk was komen te staan, o.a. i.v.m. de door de overheid gestimuleerde wens om ouderen langer "thuis" te laten wonen en de enorm hoge servicekosten (f2000,--/f3000,-- p/mnd). Vergelijkbare appartementen zijn in vele gevallen in luttele jaren honderden procenten in waarde gedaald. Dit is in schrille tegenstelling tot de waardevermeerdering van de overige onroerende zaken..."

1.9. Op 4 maart 1997 verklaarde de Belastingdienst het als bezwaarschrift in behandeling genomen verzoek van 31 januari 1997 wegens termijnoverschrijding niet ontvankelijk. Voorts besliste de Belastingdienst dat geen ambtshalve vermindering werd verleend. Hij overwoog dat de waarde van het appartement conform de aangifte en conform de waarde ten tijde van het overlijden van de erflaatster was vastgesteld, zodat het bedrag van de bestreden aanslag juist was vastgesteld.

2. Overzicht van verkochte vergelijkbare appartementen in het complex W. aan de Y.laan in de periode (april 1992 tot juni 1993)

rond de verkrijgingsdatum 2 augustus 1992

1. 1 april 1992 Y.laan 91; verkoopprijs f 190.000
2. 1 mei 1992 Y.laan 245; verkoopprijs f 200.000
3. 7 september 1992 Y.laan 71; verkoopprijs f 200.000
4. 1 oktober 1992 Y.laan 229; verkoopprijs f 197.500
5. 29 april 1993 Y.laan 163; verkoopprijs f 195.000
6. 15 juni 1993 Y.laan 17; verkoopprijs f 200.000

3. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT**, en naar hetgeen is aangevoerd in het bezwaarschrift van 31 januari 1997 (zie onder 1.8.).

4. Standpunt Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk

4.1. In reactie op de klacht liet de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk het volgende weten:

"...(Verzoekster; N.o.) was als erfgename voor de helft gerechtigd in de nalatenschap van mw G., die op 29 augustus 1992 is overleden. Tot deze nalatenschap behoorde een onroerende zaak gelegen aan de Y.laan 121 te 's-Gravenhage, welke kadastraal bekend is als 's-Gravenhage X. Onroerende zaken dienen voor het successierecht te worden aangegeven voor de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de verkrijging (artikel 21 lid 1 Successiewet 1956), tenzij uit de wet of anderszins blijkt dat de waardering op andere wijze dient te geschieden. Dit laatste is hier niet aan de orde. Over wat onder waarde in het economisch verkeer moet worden verstaan heeft de Hoge Raad zich al in het arrest van 20 juni 1962, nr. 14 834, BNB 1962/273, Vakstudie Nieuws 1 augustus 1962, punt 23, PW 17 392, uitgelaten. De waarde moet worden vastgesteld op de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de voor dat goed meest geschikte wijze na de beste voorbereiding op de peildatum door de meest biedende gegadigde zou zijn besteed. Aldus de Hoge Raad. In de aangifte voor het successierecht, die op 25 maart 1993 ter inspectie is ingekomen en welke namens de erfgenamen door de notaris te 's-Gravenhage, werd ingediend, is de onroerende zaak aangegeven voor f.190.000,-. Deze waarde was gebaseerd op een taxatie die door makelaar X namens de erfgenamen was verricht. De ambtelijke taxateur heeft zich op 16 april 1993 accoord verklaard met deze taxatie. Het

aanslagbiljet is gedagtekend 4 juni 1993. Tegen de opgelegde aanslagen zijn in de loop der tijd een aantal bezwaarschriften ingediend. A.Op 3 augustus 1993 werd door (belastingadviseur W.) een tijdig bezwaarschrift ingediend tegen de opgelegde aanslagen. In het bezwaarschrift werd meegedeeld dat het hier ging om een "bezwaarschrift ter behoud van rechten" en dat de motivering zo spoedig mogelijk zou volgen. Op 4 januari 1994 is de consulent verzocht thans tot motivering over te gaan. Op 10 januari 1994 kwam ter inspectie een brief binnen waarin de consulent meedeelde dat het bezwaar werd ingetrokken. Hieraan was een telefoongesprek voorafgegaan tussen de consulent en de aanslagregelend ambtenaar. Er mag vanuit worden gegaan dat de consulent over de intrekking vooraf met zijn cliënten heeft overlegd. B.Op 28 juni 1996 kwam ter inspectie een brief binnen van de heer B., een zoon van één van de erfgenamen. Ook aan deze brief ging een telefonisch gesprek met de aanslagregelend ambtenaar vooraf. De brief, die als een niet-tijdig bezwaarschrift is aangemerkt, gaat met name over de waarde van de in het geding zijnde onroerende zaak. Er was voor de fiscus geen aanleiding om op basis van deze brief de aanslagen op grond van artikel 65 lid 1 Algemene Wet Rijksbelastingen te herzien. Overigens heeft de ambtelijke taxateur aan de heer B. op 24 juli 1996 telefonisch uiteengezet waarom hij zich met de taxatie van makelaar X kon verenigen. Voor de motivering van de afwijzing van het bezwaar verwijs ik in de eerste plaats naar mijn beslissing van 30 augustus 1996. Daarnaast wil ik het volgende niet onvermeld laten: 1e. Aangenomen moet worden dat makelaar X heeft getaxeerd in bovengenoemde zin. Dat hij toen uit is gekomen op een waarde die niet afwijkt van de op dat moment (d.w.z. het moment van overlijden van erflaatster) gangbare marktprijzen is logisch. In dezelfde tijd was immers een vergelijkbaar appartement verkocht voor een prijs die in de buurt ligt van eerder-genoemde taxatiewaarde. Alle aanmerkingen van de heer B. op de hoogte van de taxatie beschouw ik daarom als niet terzake doend. Er moet vanuit worden gegaan dat de makelaar de specifieke omstandigheden van het appartement kende en de invloed daarvan op de waarde in zijn taxatie tot uitdrukking heeft gebracht. Dat verklaart ook de houding van de notaris. 2e. De heer B. redeneert in zijn brief teveel vanuit 1996. Hij zegt dan ook: "dat de tijd heeft geleerd" of "de tijd heeft bewezen". Daar gaat het bij de waardering van onroerende zaken voor het successierecht echter niet om. Men moet kijken naar de situatie op het moment van overlijden en de feiten en omstandigheden die op dat tijdstip daarop van invloed kunnen zijn. Daarom is het bezwaar op 30 augustus 1996 afgewezen. C.Op 31 januari 1997 komt er opnieuw een niet-tijdig bezwaarschrift binnen, nu ingediend namens belanghebbenden door (de gemachtigde van verzoekster; N.o.). Ook de in deze brief gebruikte argumenten werden niet relevant geacht om tot vermindering van de aanslagen over te gaan. Nogmaals gezegd, makelaar X moet geacht worden van

al de aangevoerde omstandigheden op de hoogte te zijn geweest en die in zijn taxatie tot uitdrukking te hebben gebracht. Ook dat de eigenaren van deze appartementen hoge maandelijks servicekosten dienden te betalen zal dus niet nieuw geweest zijn voor hem en aangenomen mag worden dat hij bij zijn taxatie hier rekening mee heeft gehouden net

zo als met de overige omstandigheden. Als men overigens klachten heeft over de taxatie, men laat immers het woord "gemakshalve" vallen, weliswaar tussen haakjes, dan moet men daarvoor bij de makelaar zijn. De hoge servicekosten weerhielden intussen andere kopers van vergelijkbare appartementen er kennelijk niet van prijzen te betalen die dicht in de buurt lagen van de taxatiewaarde van makelaar X. Weer redeneert men: "enige tijd na het overlijden is de (deel)markt ingestort, dan zal er op het moment van overlijden ook wel al wat aan de hand geweest zijn". Harde feiten worden echter niet aangevoerd. Als een hard feit beschouw ik niet de inhoud van de brief van makelaar We. van 19 december 1996 (ruim vier jaar na de datum van overlijden geschreven). Immers hetgeen daarin staat zal bekend zijn geweest aan makelaar X en die zal bij zijn taxatie daar rekening mee hebben gehouden. Vandaar dat dit bezwaar ook is afgewezen en wel op 4 maart 1997. D.Thans heeft men zich tot u gewend. Hetgeen nu wordt aangevoerd is in feite hetzelfde als in de brief van 31 januari 1997 staat vermeld. Klachten over de makelaar en het was destijds "voorzienbaar" en "voorspelbaar, dat...". Allemaal dus weer bekeken vanuit de optiek van ruim vier jaar na de datum van overlijden. Ik wil er overigens nog wel op wijzen dat de prijsvorming van zaken als deze zich voor een deel aan de waarneming van buitenstaanders onttrekt. De uitkomst ziet men vaak wel, de inzet niet. Dat de ene onroerende zaak soms eerder verkocht wordt dan de andere, kan heel verschillende oorzaken hebben. In de uiteindelijke prijs hoeft je daarvan niets terug te zien. Men kan ook te hoog inzetten. Ik heb onlangs nog weer eens contact gehad met de ambtelijke taxateur. Rond de datum van overlijden zijn in hetzelfde complex als waarin het appartement van erflaatster is gelegen de volgende appartementen, die qua indeling en grootte ongeveer hetzelfde zijn, verkocht:

1e. 1 april 1992 nummer 91 voor f.190.000,- 2e. 1 mei 1992 nummer 245 voor f.200.000,-
3e. 7 september 1992 nummer 71 voor f.200.000,- 4e. 11 oktober 1992 nummer 229 voor f.197.500,-
5e. 29 april 1993 nummer 163 voor f. 195.000,- 6e. 15 juni 1993 nummer 17 voor f. 200.000,-
Deze gegevens treft u ook op de gevraagde lijst aan welke in bijlage 2 is opgenomen. Tot slot wil ik nog op het volgende wijzen. Nu voor de waarde van de door hen verkregen onroerende zaak de sterren in de ogen van

de belanghebbenden kennelijk zo ongunstig stonden had men:

a. Voor het indienen van de aangifte de fiscus kunnen verzoeken om een minnelijke waardering van het appartement. De aangifte is gedaan door een notaris, die van het bestaan van deze regeling ongetwijfeld op de hoogte is. (De gemachtigde van verzoekster; N.o.) rept er wel van in zijn bezwaarschrift, maar op een veel te laat tijdstip. b. Als men het eerste (tijdige) bezwaar had doorgezet dan had men bij een afwijzende beslissing een beroep kunnen doen op de rechter. Nu heeft men dit bezwaar ingetrokken en de fiscus jaren in de waan gelaten dat men zich op het standpunt stelde dat de aanslagen tot het juiste bedrag waren opgelegd. Dat alles bij niet-gewijzigde omstandigheden. c. Men had de nalatenschap beneficiair kunnen aanvaarden. Rechten verspeelde men daardoor niet en men kreeg in ieder geval de tijd om de door erflaatster nagelaten zaken nog eens goed in ogenschouw te nemen. Vooral omdat men bij de notaris ook geklaagd heeft over de

afwikkeling van de verkregen aandelenportefeuille. d. Het feit dat belanghebbenden niet-ontvankelijk zijn verklaard in hun bezwaar heeft enkel te maken met de te late indiening ervan en verder niet. (...) Gezien het vorenstaande acht ik de klacht niet gegrond en ik heb dan ook niet het voornemen terug te komen op mijn eerdere beslissingen..."

4.2. De heer Bo. van de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk liet aanvullend nog weten dat de Belastingdienst zich voor de waardebepaling van onroerend goed op de 'markt' richt. Hij wees er op dat makelaar X een beëdigd makelaar en taxateur is. De heer Bo. gaf aan dat de ambtelijk taxateur bij ontvangst van de aangifte beziet of er aanleiding is om van de in de aangifte opgenomen taxatie af te wijken, dan wel deze nader te bezien. In dit verband merkte hij op dat de ambtelijk taxateur middels onder meer vakliteratuur op de hoogte is van waarde-ontwikkelingen en tevens kan putten uit het uitgebreide archief van de Belastingdienst (o.m. taxatieregister en kadastrale gegevens). In dit geval zag de ambtelijk taxateur geen redenen om af te wijken van de in de aangifte opgenomen taxatie van makelaar X. De heer Bo. gaf aan dat de Belastingdienst - gezien het systeem van de Successiewet 1956 - in de enorme waardedaling in de periode na de datum van overlijden van de erflater (29 augustus 1992) tot de verkoop geen aanleiding zag om de aanslag ambtshalve te verminderen. In dit kader wees de heer Bo. erop dat een waardestijging ook niet tot naheffing leidt. Tenslotte merkte de heer Bo. op dat de ambtelijk taxateur de taxatie naar aanleiding van het bezwaarschrift van 26 juni 1996 nog eens had bezien aan de hand van gegevens uit het archief, te weten een lijst

van verkopen van vergelijkbare appartementen in het complex W. aan de Y.laan (zie onder 2.). Bezien in samenhang met de taxatie van makelaar X gaven die gegevens geen aanleiding om de aanslag te verminderen. **5. Reactie verzoekster** In reactie op het standpunt van de Belastingdienst/Registratie en Successie Rijswijk liet verzoeksters gemachtigde het volgende weten:

"...1 Ten onrechte herhaalt de Belastingdienst (en niet meer dan dat) haar eerder ingenomen en reeds uitgebreid weersproken stellingen. (...); cliënte meent dat zij wel degelijk nog aanspraak kan maken op de hardheidsclausule.

2. Op het moment van de taxatie door X is ten onrechte geen rekening gehouden met de specifieke, beperkende voorwaarden waaronder het betreffende appartement verkocht kon worden (zie sub 9 van het bezwaarschrift van 31 januari 1997 opgenomen onder 1.8.; N.o.). Makelaar X heeft geen rekening gehouden met hetgeen makelaar We. heeft gesteld (zie onder 4.2.; N.o.). In de reactie van de belastingdienst (...) wordt ten onrechte gesteld dat X daarmee destijds wél rekening hield. Dit blijkt juist uit de niet betwiste waardeontwikkeling van vergelijkbare appartementen nadien.

3. Die waarde-ontwikkeling nadien is wel degelijk relevant omdat de nadien verkochte appartementen op het moment van overlijden van de erflater al te koop stonden, maar uiteindelijk na verloop van geruime tijd voor lagere prijzen zijn verkocht. Met deze omstandigheden nadien, waaruit in feite blijkt dat de omstandigheden voordien anders waren, mag wel degelijk rekening worden gehouden (...).

4. Op het moment van overlijden kon men derhalve niet goed beoor delen of makelaar X

zijn werk goed had gedaan. Dat is pas nadien gebleken en mede nadat men er zèlf, eerst met behulp van X, alles aan heeft gedaan om het appartement te verkopen voor de getaxeerde (en lagere) waarde. De erfgenamen hadden er immers belang bij om een zo hoog mogelijke opbrengst te realiseren. (Verzoekster; N.o.) is bekend met de uitspraak van de Hoge Raad die de inspecteur aanhaalt (...).

5. De slotopmerking van de inspecteur over wat men procedureel hád kunnen doen is dan ook in het licht van het voorafgaande een onzinnige. De inspecteur erkent daarmee echter wel dat het zo kon zijn dat op het taxatiemoment de sterren ongunstig stonden, maar dat dit pas nadien is gebleken c.q. beoordeeld

kon worden. Dáárom is het ook niet redelijk om vast te houden aan heffing van successierechten over &UnknownEntity; 90.000,-- die niet is genoten. Dat laatste staat onbetwist vast. Het gaat dan niet aan om onder deze omstandigheden vast te houden aan 'formaliteiten' en belasting te innen over niet genoten 'inkomsten'..."

6. Aanvullende informatie van de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk

In aanvulling op zijn reactie zoals opgenomen onder 4. liet de Belastingdienst/Registratie en successie nog het volgende weten:

"... a. Bij de administratie van de afdeling Waarde-onderzoek van mijn eenheid heb ik geïnformeerd naar de aanwezigheid aldaar van het taxatierapport van makelaar X. Er is geen exemplaar of copie van het rapport aanwezig. Dat is overigens niet uitzonderlijk. Het resultaat van de taxatie door de makelaar is in de successieaangifte opgenomen. Die waarde is ter beoordeling aan de taxateur van de belastingdienst voorgelegd. Omdat de door makelaar X vastgestelde waarde niet afweek van hetgeen op dat ogenblik bekend was uit marktinformatie van verkopen van gelijksoortige appartementen, was er voor de taxateur van de belastingdienst geen aanleiding af te wijken van de aangegeven waarde.

b. Er bestaat een instructie Waarde-onderzoek, die zowel voor roerende- als onroerende zaken is bestemd, doch de eerste blijven hier in het vervolg buiten beschouwing. Deze instructie is gepubliceerd als Beschikking van 9 maart 1992, nr. CA91/32 (...) De beschikking bevat voor het overgrote deel voorschriften van administratieve aard. In het onderdeel "minnelijke waarderingen en vaststellingsovereenkomsten" komen echter de inhoudelijke kanten van een taxatie nadrukkelijker aan de orde. Het grote verschil tussen deze overeenkomsten is dat een tijdig ingediend verzoek om een minnelijke waardering te doen in principe altijd leidt tot een voor beide partijen bindende uitkomst. Een eventueel verschil tussen de taxateurs van beide partijen wordt namelijk gemiddeld. Dit is alleen anders als de gevonden waarden teveel uit elkaar liggen. De minnelijke waardering kan overigens alleen gevraagd worden voor het schenkings- en successierecht. Het bestaan van deze regeling is ruimschoots bekend bij zowel notarissen als makelaars.

c. De taxateurs (voor onroerende zaken) van de belastingdienst zijn verbonden aan de eenheden Registratie & successie van de Belastingdienst. Om hun taak naar behoren uit te kunnen oefenen hebben zij een interne opleiding gevolgd. Die interne opleiding heeft veel overeenkomsten met de opleiding tot

makelaar onroerende zaken. De nadruk ligt op de invloed van de waarde van onroerende zaken bij de heffing van verschillende belastingen. Tijdens deze opleiding wordt naast de theorie veel aandacht besteed aan vorming in de praktijk. Hun werkterrein is niet beperkt tot waarderingen in het kader van de heffing van overdrachtsbelasting en schenkings- en successierecht. Door hen worden ook waarderingen uitgebracht in het kader van de heffing van belastingen door andere onderdelen van de Belastingdienst. Dat de vorming in de praktijk zo'n belangrijke rol speelt komt omdat de waarde van onroerende zaken voor veel belastingen bepaald dient te worden aan de hand van de waarde in het economisch verkeer..."

7. Reactie van verzoekster op het verslag van bevindingen

"...Ik (merk; N.o.) in aanvulling op de dezerzijds ingebrachte zienswijze op, dat het belang van cliënte gelegen is in het feit dat successierechten betaald zijn over een niet genoten (deel van een) erfenis, terwijl van de zijde van de belastingdienst niet wordt betwist dat cliënt er alles aan heeft gedaan om een zo hoog mogelijke opbrengst te genereren. Die zo hoog mogelijke opbrengst was immers uiteraard in haar belang..."

Beoordeling

1. Verzoekster was als erfgename voor de helft gerechtigd in de nalatenschap van mevrouw G., die op 29 augustus 1992 is overleden. Tot de nalatenschap behoorde (onder meer) een onroerende zaak, te weten een appartement in de serviceflat W. aan de Y.laan te 's-Gravenhage. In de door de notaris namens de erfgenamen bij de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk (hierna: de Belastingdienst) ingediende aangifte successierecht 1992, werd de waarde van het appartement opgegeven voor f 190.000. Deze waarde was gebaseerd op een door makelaar X namens de erfgenamen gedane taxatie. Nadat de ambtelijk taxateur zich op 16 april 1993 akkoord had verklaard met de taxatie op f 190.000 werd de aanslag successierecht 1992 op dit punt conform de aangifte met dagtekening 4 juni 1993 door de Belastingdienst opgelegd.
2. Op 3 augustus 1993 diende belastingadviseur Wi. - mede namens verzoekster - bij de Belastingdienst een pro-forma bezwaarschrift in tegen de aanslag successierecht 1992. Nadat eerstgenoemde een gesprek had gehad met de behandelend ambtenaar trok deze het bezwaarschrift met een brief van 7 januari 1994 in. Hiermee werd afgezien van de mogelijkheid de aanslag door de belastingrechter te laten toetsen.
3. Nadien heeft verzoekster twee keer, op respectievelijk 26 juni 1996 en 31 januari 1997, aan de Belastingdienst haar bezwaren tegen de aanslag successierecht 1992 voorgelegd. Zij is van mening dat de gehanteerde taxatiewaarde op een te hoog bedrag is vastgesteld, zodat ook de aanslag op een te hoog bedrag is vastgesteld. Zij klaagt erover dat de Belastingdienst blijkens zijn beslissingen van 30 augustus 1996 en 4 maart 1997 niet bereid is de aanslag ambtshalve te verminderen.
4. De bevoegdheid van de Belastingdienst (de inspecteur) tot het ambtshalve verminderen

van een onjuiste aanslag is neergelegd in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR; zie **ACHTERGROND** onder 3.) Het gebruik van deze bevoegdheid is nader uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, DB 89/735 (zie **ACHTERGROND** onder 4.). Krachtens deze regeling dient de Belastingdienst op een daartoe strekkend verzoek ambtshalve de vermindering te verlenen waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt.

5. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat er geen aanleiding is om de opgelegde aanslag successierecht 1992 ambtshalve te verminderen. Hij heeft er op gewezen dat onroerende zaken krachtens artikel 21, eerste lid, Successiewet 1956 moeten worden aangegeven voor de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de verkrijging. De waarde in het economisch verkeer is de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de voor dat goed meest geschikte wijze na de beste voorbereiding op de peildatum (in dit geval: 29 augustus 1992) door de meest biedende gegadigde zou zijn besteed (zie **ACHTERGROND** onder 1. en 2.). De Belastingdienst gaf aan dat de onroerende zaak in de aangifte was opgenomen voor een waarde van f 190.000, die was gebaseerd op een door makelaar X ten behoeve van de erfgenamen gedane taxatie. Met deze aangegeven waarde heeft de ambtelijk taxateur zich akkoord verklaard, dit op basis van een lijst van vergelijkbare verkochte appartementen in complex W. aan de Y.laan te 's-Gravenhage in de periode september 1992 tot juni 1993, waarbij de gemiddelde opbrengst boven de f 190.000 lag (zie **BEVINDINGEN** onder 2.). Aldus concludeerde de Belastingdienst dat de waarde van het appartement conform de aangifte en conform de waarde ten tijde van het overlijden van de erflaatster was vastgesteld, zodat het bedrag van de litigieuze aanslag dat betrekking heeft op het onderhavige appartement juist was vastgesteld. In de door verzoekster aangedragen argumenten zag de Belastingdienst dan ook geen aanleiding om de aanslag te verminderen.

6. De Belastingdienst kan in zijn standpunt worden gevolgd. Bezien tegen de prijzen die vergelijkbare appartementen hebben opgebracht rond de verkrijgingsdatum (peildatum) 29 augustus 1992 kan in redelijkheid worden aangenomen dat de bij de aanslagregeling

successierecht 1992 in aanmerking genomen waarde van f 190.000 reëel is. Voor zover verzoekster er op wijst dat de opgevoerde vergelijkbare appartementen gedurende langere tijd te koop hebben gestaan, wordt opgemerkt dat moet worden aangenomen dat deze feiten geacht moeten worden in de gerealiseerde verkoopprijs van die appartementen te zijn verdisconteerd. Voorts valt niet in te zien dat makelaar X bij de taxatie geen rekening heeft gehouden met de bijzondere aard van dit appartement, zoals de ballotage, de leeftijdsgrens en de hoge maandelijkse servicekosten. Deze hebben immers een wezenlijke invloed op de waardebepaling. Het feit dat zoals verzoekster aangeeft in de periode na 29 augustus 1992 de waarde van appartementen als het onderhavige sterk is gedaald, betekent niet dat de waardevaststelling op de verkrijgingsdatum niet juist was. Naderhand opgetreden waardemutaties zijn immers niet van invloed op de waarde op een eerder tijdstip. Het voorgaande brengt mee dat de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn afwijzende beslissingen op de door

verzoekster ingediende verzoeken om ambtshalve vermindering van de aanslag successierecht 1992. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Registratie en successie Rijswijk, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.

BIJLAGE ACHTERGROND

1. Successiewet 1956

(Wet van 28 juni 1956, Stb. 362) Artikel 21, eerste lid:

"Het verkregene wordt in aanmerking genomen naar de waarde welke daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend."

2.

In zijn arrest van 20 juni 1962, nr. 14 834, BNB 1962 heeft de Hoge Raad uitgemaakt hoe de waarde in het economisch verkeer moet worden vastgesteld. Deze moet worden vastgesteld op de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de voor dat goed meest geschikte wijze na de beste voorbereiding op de peildatum door de meest biedende gegadigde zou zijn besteed.

3. 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."

4. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven

(Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735) "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 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 de 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..."