

Rapport

Datum: 14 mei 1998

Rapportnummer: 1998/168

Klacht

Op 18 november 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de erven J. te Oosterwolde, ingediend door De Fiscount Adviesgroep te Zwolle, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën. Nadat verzoekers nadere informatie hadden verstrekt, werd naar deze gedraging een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekers verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd: Verzoekers, erven, klagen erover dat de Staatssecretaris van Financiën blijkens zijn brief van 4 november 1997 niet bereid is de op naam van de erflater opgelegde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1994 ambtshalve te verminderen.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werden verzoekers in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Tevens werd de Staatssecretaris een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Zij berichtten dat het verslag hen geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. De heer J. (hierna: erflater) exploiteerde tot zijn overlijden in 1994 een landbouwbedrijf. Tengevolge van het overlijden van erflater werd het landbouwbedrijf gestaakt. In de (overlijdens)aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1994 van erflater werd stakingswinst aangegeven. Bij de berekening van de stakingswinst was terzake van de overbrenging naar het privévermogen van de (agrarische) woning geen (bestemmingswijzigings) winst in aanmerking genomen.

1.2. In het kader van de behandeling van de aangifte ib/pvv 1994 van erflater informeerde de Belastingdienst/Ondernemingen Lelystad (hierna: de Belastingdienst) verzoekers (de erven) op 15 februari 1996 als volgt:

"...Binnenkort ontvangt u de aanslag inkomstenbelasting 1994. U zult merken dat ik ben afgeweken van het aangegeven inkomen. Omdat Dhr. P. (taxateur/makelaar van verzoekers; N.o.) de ondergrond van de gebouwen niet heeft getaxeerd heeft de rijkstaxateur V. dit op mijn verzoek gedaan. Hij komt tot een waarde in het economisch verkeer van f 98.000 en een waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming van f 58.000. Deze twee verschillende waarden worden veroorzaakt door het feit dat de grond aan de agrarische onderneming wordt onttrokken. Het verschil tussen deze waarden bedraagt f 40.000. Dit is een te belasten bestemmingswijzigingswinst. Er vindt echter een waardedruk plaats doordat Mw. J. in de woning blijft wonen welke gesteld wordt op 60%. De uiteindelijk te belasten meer winst is derhalve 60% van f 40.000 namelijk f 24.000. Het aangegeven inkomen van f 91.362 wordt verhoogd met f 24.000 en bedraagt uiteindelijk f 115.362. Deze correctie is reeds aan uw accountant doorgegeven. Hij heeft mij (met een brief van 1 februari 1996 waarin hij aangaf dat hij niet akkoord was met de waardevaststelling van de grond; N.o.) verzocht contact op te nemen met Dhr. P. teneinde de taxatie te bespreken. Mijn collega Dhr. V. (rijkstaxateur) heeft dit op mijn verzoek gedaan. Zij zijn echter niet tot elkaar gekomen. Ik raad u aan om zodra u de aanslag heeft ontvangen contact op te nemen met uw accountant en hem op de hoogte te stellen van deze brief..."

1.3. Vervolgens werd door de Belastingdienst conform de aankondiging van 15 februari 1996 op naam van de erflater een op 29 april 1996 gedagtekende aanslag ib/pvv 1994 (hierna: aanslag ib/pvv 1994) opgelegd.

1.4. De toenmalige belastingadviseur van verzoekers diende op 20 juni 1996 een bezwaarschrift in tegen de aanslag ib/pvv 1994:

"...Hierbij maken wij namens (verzoekers/de erven; N.o.) bezwaar tegen de correctie van f 24.000,--, zijnde een gedeelte van het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer en de waarde in het economisch verkeer met agrarische bestemming.

Volgens de taxateur van (verzoekers/de erven; N.o.), de heer P., bestaat er geen verschil tussen deze beide waarden. De waarde in het economisch verkeer is de waarde in het economisch verkeer met agrarische bestemming. Een dergelijke boerderij zal nooit meer door een agrariër gebruikt worden vanwege de ondoelmatigheid, terwijl woningbouw op het terrein ook niet mogelijk is..."

1.5. De Belastingdienst nam op 15 oktober 1996 een beslissing op het bezwaarschrift:

"...Het bezwaarschrift is niet ingediend binnen de wettelijke termijn van zes weken na dagtekening van het aanslagbiljet. Om deze reden moet ik u niet ontvankelijk verklaren in uw bezwaar. Dit betekent niet dat ik uw bezwaarschrift buiten behandeling heb gesteld. Ik heb het beoordeeld en de beslissing, die ik ambtshalve heb genomen, treft u verderop in deze brief aan. Het is alleen niet mogelijk tegen deze beslissing in beroep te gaan. (...)

Beoordeling van uw bezwaar: Conform paragraaf 9 van het Besluit ambtshalve verminderingen wordt niet ambtshalve teruggekomen op aanslagen, die op 8 juli 1996 onherroepelijk vaststonden:

Ik citeer..."Een arrest van de Hoge Raad, waarin een toepassing van de belastingwet

besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan voor de dag, waarop het arrest van de Hoge Raad is gewezen"(einde citaat). Het verzoek kan daarom niet tot vermindering van de aanslag leiden..."

1.6. De huidige gemachtigde van verzoekers diende op 7 augustus 1997 bij de Belastingdienst opnieuw een verzoek in om ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1994. De inhoud van dit verzoek luidde als volgt:

"...Enige tijd geleden heb ik contact gehad met uw collega, de heer B., inzake het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag IB 1994 van de erven J., (...). De heer B. heeft aangegeven niet over te kunnen gaan tot ambtshalve vermindering van de aanslag op grond van het door uw eenheid gevoerde beleid, dat door u zou zijn geformuleerd. De casus is sterk samengevat als volgt. Wijlen de heer J., overleden in 1994, exploiteerde tot zijn overlijden een landbouwbedrijf. Bij de berekening van de stakingswinst is ter zake van de overbrenging naat het privé-vermogen van de woning 60% van het verschil tussen de WEVAB (waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming; N.o.) en de WEV (waarde in het economisch verkeer; N.o.) van de ondergrond, te weten f 24.000 in de belastingheffing betrokken. In de aangifte was overeenkomstig het door velen ingenomen en door de Hoge Raad in de arresten van 8 juli 1996 als juist bevestigde standpunt de landbouwwijstelling geclaimd. Bij het vaststellen van de aanslag is op dit punt afgeweken van de aangifte en is het aangegeven inkomen met f 24.000 verhoogd. De heer S. van Administratiekantoor B. heeft, voordat de aanslag was vastgesteld, namens de erven J. aangegeven niet accoord te zijn met deze correctie. Naar zijn oordeel was de landbouwwijstelling van toepassing. De aanslag is desondanks met inachtneming van voornoemde correctie vastgesteld met dagtekening 29 april 1996. De heer S. heeft op 20 juni 1996, derhalve één week na het verstrijken van de bezwaartermijn namens de erven J. bezwaar ingediend tegen de aanslag. Gelet op het feit dat het bezwaar is ingekomen buiten de wettelijke termijn, is het bezwaar terecht niet-ontvankelijk verklaard. De heer B. heeft aangegeven dat op grond van paragraaf 9 van het Besluit ambtshalve verminderingen niet wordt teruggekomen op aanslagen die op 8 juli 1996, de datum waarop de Hoge Raad arrest heeft gewezen, onherroepelijk vaststonden. Aangezien de aanslag op 8 juli 1996 circa 3 weken onherroepelijk vaststond, kon op grond van het gevoerde beleid de aanslag niet ambtshalve worden verminderd. Naar mijn oordeel is het in de onderhavige situaties alleszins gerechtvaardigd (alsnog) een ambtshalve vermindering te verlenen. In de aangifte is immers een correct standpunt ingenomen, terwijl bij de voorgestelde correctie door de inspecteur reeds is aangegeven daarmee niet accoord te zijn. Bovendien is er in de onderhavige situatie geen sprake van een situatie waarin de Hoge Raad "is omgegaan", maar betreft het de eerst beslissing sedert de wijziging van de landbouwwijstelling per 1 april 1986. Daar komt nog bij dat veel inspecteurs het beleid hebben gevoerd dat bij het regelen van de aanslag de toezegging is gedaan deze ambtshalve te verminderen, indien en voor zover naderhand de Hoge Raad zou oordelen dat de landbouwwijstelling van toepassing was. Het is mij niet bekend in

hoeverre uw eenheid in andere gevallen een dergelijk beleid heeft toegepast. Eén en ander wordt nog door mij onderzocht. Naar mijn oordeel had uw eenheid in het onderhavige geval ook ten aanzien van belanghebbende de toezegging moeten doen de aanslag ambtshalve te verminderen. Ondanks het feit dat een dergelijke toezegging niet is gedaan, dient naar mijn oordeel alsnog de aanslag ambtshalve te worden verminderd, mede gelet op het feit dat andere eenheden, zelfs uit eigener beweging, ambtshalve overgaan tot vermindering, ook indien de aanslag reeds jaren onherroepelijk vast staan. In het onderhavige geval stond de aanslag slechts drie weken onherroepelijk vast. Gelet op het bovenstaande dient te worden geconcludeerd dat de aanslag alsnog ambtshalve dient te worden verminderd..."

1.7. De Belastingdienst besliste op 26 september 1997 afwijzend op het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1994:

"...Het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting ten name van wijlen de heer J. (...) is naar mijn mening terecht door mijn collega, de heer B, afgewezen met een beroep op het besluit ambtshalve verminderingen par. 9.1. (zie onder 1.5.; N.o.) In dit geval is het verzoek om ambtshalve vermindering gericht op toepassing van een arrest van de Hoge Raad dat na het onherroepelijk worden van de hiervoor bedoelde aanslag is gewezen. De door de heer B. aangehaalde paragraaf ziet expliciet op dit soort gevallen. Aangezien het besluit voor de belastingdienst dwingend voorgeschreven uitvoeringsbeleid is, kan voor de door u voorgelegde zaak geen uitzondering worden gemaakt..."

1.8. Vervolgens wendde de huidige gemachtigde van verzoekers zich op 9 oktober 1997 tot de Staatssecretaris van Financiën. Hij verzocht de Staatssecretaris om alsnog ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1994 te verlenen. De gronden van dit verzoek waren gelijklopend als die welke ten grondslag lagen aan het bij de Belastingdienst op 7 augustus 1997 ingediende verzoek (zie onder 1.6.). Aanvullend werd in het verzoek gesteld dat de betrokken eenheid van de Belastingdienst, met een groot specialistisch agrarisch team, ten tijde van het regelen van de aanslag zeer wel op de hoogte was van het feit dat het geschil over het al dan niet van toepassing zijn van de landbouwwijvrijstelling voor situaties als de onderhavige aan het oordeel van de Hoge Raad was voorgelegd.

1.9. De Staatssecretaris besliste op 4 november 1997 afwijzend op het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1994:

"...Wijlen de heer J. exploiteerde tot zijn overlijden een landbouwbedrijf. Bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1994 van de heer J. heeft de inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen Lelystad, conform de tot 8 juli 1996 geldende opvatting, ter zake van de overbrenging naar het privé-vermogen van de woning 60% van het verschil tussen de waarde van de ondergrond bij niet-agrarische bestemming en de waarde bij agrarische bestemming in de heffing betrokken. In de arresten van 8 juli 1996, nr. 30474 (BNB1996/310) en nr.30 962 (BNB 1996/311), heeft de Hoge Raad beslist dat indien ten gevolge van de staking van een landbouwbedrijf, een woning van het ondernemingsvermogen naar het privé-vermogen wordt overgebracht, er met betrekking

tot de ondergrond van de woning geen bestemmingswijzigingswinst wordt gerealiseerd als de bewoning wordt voortgezet. De Hoge Raad merkt op dat bezwaarlijk gezegd kan worden dat de woning, op de enkele grond dat de bewoner zijn bedrijf heeft beëindigd, een andere aanwending heeft gekregen. Nu de Hoge Raad heeft beslist dat geen sprake is van bestemmingswijziging deelt de waardeverandering van de ondergrond van de woning in de landbouwwijziging. U verzoekt mij om met toepassing van de hardheidsclausule goed te keuren dat de in de stakingswinst begrepen waardeverandering van de ondergrond van de woning alsnog buiten de heffing van inkomstenbelasting kan blijven. Op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) heb ik de bevoegdheid tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard. Blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling doen deze zich slechts voor indien onverkorte toepassing van de wettelijke bepalingen zou leiden tot door de wetgever niet bedoelde gevolgen. In de door u voorgelegde kwestie is dat naar mijn mening niet het geval. Op het moment dat de aanslag werd vastgesteld was er geen jurisprudentie die een andersluidend standpunt rechtvaardigde, zodat de inspecteur op goede gronden het verschil in de stakingswinst heeft kunnen begrijpen. Door het genoemde arrest is de zienswijze met betrekking tot deze problematiek gewijzigd; dit is evenwel geen aanleiding de aanslag ambtshalve te herzien. Het vorenstaande is ook vastgelegd in het besluit van 25 maart 1991, kenmerk DB89/735, BNB 1991/142 (de uitvoeringsvoorschriften inzake ambtshalve vermindering). In dit besluit zijn voorschriften opgenomen ter uitvoering voor wat betreft het tot

stand komen of wijzigen van jurisprudentie, alsmede van besluiten of andere schriftelijke mededelingen mijnerzijds. In paragraaf 9 van dit besluit staat dat een arrest van de Hoge Raad doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting is, indien de aanslagen onherroepelijk vaststaan. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik op dit punt, bijvoorbeeld om praktische of uitvoertechnische redenen, een afwijkende regeling heb getroffen; daarvan is in dit geval geen sprake. Mede uit oogpunt van rechtszekerheid geldt dat op aanslagen die onherroepelijk vaststaan op het tijdstip waarop een arrest of uitspraak is gewezen, niet wordt teruggekomen op grond van een rechtelijke beslissing. Deze uitwerking spoort met de algemeen aanvaarde lijn dat nieuwe jurisprudentie die voor een belastingplichtige tot een fiscaal strakker standpunt zou leiden dan het standpunt dat de inspecteur bij het opleggen van een aanslag heeft ingenomen, evenmin een feit oplevert dat een navorderingsaanslag rechtvaardigt. Uw stelling dat de inspecteur bij het opleggen van de aanslag rekening had moeten houden met nog lopende procedures wijs ik af. Iedere belastingplichtige die meent dat door de Belastingdienst gevolgde interpretatie van wettelijke bepalingen onjuist is, heeft zelf de rechtsmiddelen om de kwestie voor te leggen aan de rechter. Hierdoor is de rechtszekerheid gewaarborgd. Iemand die, om welke redenen dan ook, over een bepaald jaar deze rechtsmiddelen niet benut, legt zich in feite neer bij de aanslag zoals deze door de inspecteur is vastgelegd waardoor de aanslag onherroepelijk komt vast te staan. Zoals ik hiervoor al heb aangegeven behoren rechterlijke uitspraken die verschijnen na het

verstrijken van de bezwaartermijn naar mijn mening geen invloed meer te hebben op die aanslag. Uw verzoek is dan ook niet voor inwilliging vatbaar..."

2. Standpunt verzoekers

2.1. Voor het standpunt van verzoekers wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT** en de verzoeken om ambtshalve vermindering van 7 augustus 1997 en 9 oktober 1997 (zie onder 1.6. en 1.8.). Voorts merkten verzoekers nog het volgende op:

"...De bevoegdheid van de inspecteur om een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen, wordt op grond van par. 9 van de resolutie van 25 maart 1991 alleen beperkt als het gaat om nieuwe jurisprudentie. De arresten van 8 juli 1996 van de Hoge Raad zijn niet te kwalificeren als nieuwe jurisprudentie, als

bedoeld in overweging 6 van het rapport van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997, rapportnr. 97/435 (zie **ACHTERGROND**, onder 5.; N.o.), zodat dienaangaande door de inspecteur en de (Staatssecretaris; N.o.) ten onrechte is gesteld dat par. 9 van de resolutie aan ambtshalve vermindering van de aanslag IB/Pvv in de weg staat. De overbrenging van ondergrond van een agrarische bedrijfswoning van het ondernemings- naar het privévermogen was en is op grond van wet en jurisprudentie vrijgesteld op grond van de landbouwwijstelling. Met ingang van 1 april 1986 is toepassing van de landbouwwijstelling weliswaar ingeperkt voor situaties waarin de waardeverandering verband houdt met de omstandigheid dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van een landbouwbedrijf wordt aangewend, doch deze wetswijziging zag niet op een geval als het onderhavige. De agrarische belastingadviespraktijk was van meet af aan dan ook van oordeel dat deze wetswijziging niet van toepassing was op situaties als de onderhavige, waarbij een agrariër bij staking van de onderneming de ondergrond van een tot het ondernemingsvermogen behorende woning overbracht naar het privévermogen. De Hoge Raad heeft in zijn arresten van 8 juli 1996 de juistheid van dit standpunt bevestigd. De Belastingdienst heeft derhalve de belastingwet bij de aanslagregeling naar het (ook) toen geldende recht onjuist toegepast. (...) In de aangifte is een correct standpunt ingenomen, terwijl bij de voorgestelde correctie door de adviseur reeds schriftelijk is aangegeven daarmee niet accoord te zijn. Door omstandigheden is niet tijdig bezwaar ingediend. Niet kan worden gezegd dat belanghebbenden zich hebben neergelegd bij het (onjuiste) standpunt van de Belastingdienst. De overheid zou in het onderhavige geval ongerechtvaardigd worden verrijkt indien niet zou worden overgegaan tot ambtshalve vermindering. Veel eenheden van de Belastingdienst hebben met betrekking tot de onderhavige problematiek, welke zich in grote getale heeft voorgedaan, het volgende beleid gevoerd. Bij een (tijdig) ingediend bezwaar tegen een aanslag waarin de landbouwwijstelling niet was toegepast, werd aan belastingplichtigen de keuze gelaten tot het aanhouden van het bezwaar totdat de Hoge Raad arrest zou hebben gewezen, dan wel dat er uitspraak op bezwaar werd gedaan (inhoudende handhaving van de aanslag) met de toezegging dat de aanslag ambtshalve zou worden verminderd indien en voor zover de Hoge Raad zou oordelen dat de landbouwwijstelling van toepassing was. Naar

mijn oordeel had de Eenheid Ondernemingen Lelystad, met een groot specialistisch agrarisch team, wetende dat belanghebbenden

bezwaar hadden tegen de voorgestelde en toegepaste correctie, in het onderhavige geval ook ten aanzien van belanghebbenden bij het regelen van de aanslag de toezegging moeten doen de aanslag ambtshalve te verminderen indien en voor zover de Hoge Raad in het voordeel van belanghebbenden zou oordelen. Ondanks het feit dat een dergelijke toezegging niet is gedaan, dient naar mijn oordeel alsnog de aanslag ambtshalve te worden verminderd, mede gelet op het feit dat andere Eenheden, zelfs uit eigener beweging, ambtshalve overgaan tot vermindering, ook indien de aanslag reeds jaren onherroepelijk vast staat..."

2.2. Ter ondersteuning van de stelling dat andere eenheden van de Belastingdienst in vergelijkbare gevallen (zelfs uit eigen beweging) zijn overgegaan tot het verlenen van ambtshalve vermindering ook indien de aanslag reeds jaren onherroepelijk vast stond, werd door verzoekers de volgende brief van de Belastingdienst/Ondernemingen Zwolle van 30 mei 1997 inzake een andere (geanonimiseerde) belastingplichtige opgevoerd: "...In aansluiting op ons telefoongesprek van hedenochtend deel ik u het volgende mee. Zoals met u is afgesproken wordt de aanslag I.B. 1992 van uw cliënt verlaagd met f 18.000,-, zijnde de ten onrechte in het inkomen betrokken bestemmingswijzigingswinst van de ondergrond c.q. erf van het woongedeelte van de boerderij. Voor wat betreft de bestemmingswijzigingswinst overige ondergrond gebouwen is met u overeengekomen dat op uw verzoek de aanslag verder kan worden verlaagd, indien de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan over het al dan niet terecht belast zijn van de ondergrond overige gebouwen bij voortgezette bewoning..."

3. Standpunt Staatssecretaris van Financiën

De Staatssecretaris van Financiën deelde in reactie op de klacht het volgende mee "...Tot 8 juli 1996 ging zowel de belastingdienst als de advieswereld uit van het standpunt dat als een belanghebbende zijn onderneming staakt en zijn boerderij met erf en ondergrond overbrengt naar het privé-vermogen er ter zake van erf en ondergrond van de woning sprake was van een bestemmingswijziging. Immers deze gronden worden na staking niet meer in het kader van de uitoefening van het landbouwbedrijf aangewend. Het verschil tussen de waarde van erf en ondergrond van de woning in het economisch verkeer bij niet-agrarische bestemming en de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming, diende te worden aangemerkt als bestemmingswijzigingswinst en viel derhalve niet

onder de landbouwwijziging. In de arresten van 8 juli 1996, nr. 30474 (BNB 1996/310) en nr. 30 962 (BNB1996/311), besliste de Hoge Raad dat indien ten gevolge van de staking van een landbouwbedrijf, een woning van het ondernemingsvermogen naar het privé-vermogen wordt overgebracht, er met betrekking tot de ondergrond van de woning geen bestemmingswijzigingswinst wordt gerealiseerd als de bewoning wordt voortgezet. De Hoge Raad merkt op dat bezwaarlijk gezegd kan worden dat de woning, op de enkele

grond dat de bewoner zijn bedrijf heeft beëindigd, een andere aanwending heeft gekregen. Nu de Hoge Raad heeft beslist dat geen sprake is van bestemmingswijziging deelt de waardeverandering van de ondergrond van de woning in de landbouwwijziging. Bij het vaststellen van de aanslag van de heer J. (dagtekening 29 april 1996) heeft de Inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen Lelystad, conform de op dat moment geldende inzichten, het verschil tussen de waarde van de woning, erf en ondergrond bij niet-agrarische bestemming en de waarde bij agrarische bestemming begrepen in de over 1994 aangegeven liquidatiewinst. De aanslag is gedagtekend 29 april 1996. Tegen de aanslag is op 20 juni 1996, derhalve te laat, bezwaar aangetekend. Onder vermelding dat het bezwaarschrift niet tijdig is ingediend en dat de inmiddels gewezen arresten geen aanleiding vormen om ambtshalve vermindering te verlenen (de aanslagen stonden op de datum dat de arresten werden gewezen immers onherroepelijk vast) wordt het bezwaarschrift op 15 oktober 1996 afgewezen. De Belastingdienst verwijst belanghebbende naar hetgeen hierover is vastgelegd in het besluit van 25 maart 1991, kenmerk DB89/735, BNB 1991/142 (de uitvoeringsvoorschriften inzake ambtshalve vermindering). Overigens dient hierbij te worden opgemerkt dat, in tegenstelling tot hetgeen in de aan u gerichte brief is vermeld, in het bezwaar niet het later door de Hoge Raad ingenomen standpunt dat geen sprake is van een bestemmingswijziging is ingenomen, maar als argument is aangevoerd dat er ten tijde van de overbrenging naar privé geen verschil zou bestaan tussen de waarde in het economisch verkeer en de waarde in het economisch verkeer bij voortgezette agrarische bestemming. De vraag of al dan niet sprake is van bestemmingswijziging was dus niet aan de orde. Er bestond uitsluitend een meningsverschil over de hoogte van de bestemmingswijzigingswinst. Dit geeft steun voor de stelling dat ook de advieswereld er vanuit ging dat overbrenging naar privé van een bedrijfswoning een bestemmingswijziging inhield. Als dit niet het geval was geweest zouden er bovendien veel eerder procedures zijn gevoerd.

Vervolgens ontvangt de inspecteur op 7 augustus 1997 een verzoek om ambtshalve vermindering. Aangevoerd wordt dat paragraaf 9 van het Voorschrift ambtshalve vermindering niet van toepassing is daar er geen sprake is van een situatie waarin de Hoge Raad is omgegaan, maar dat het een eerste beslissing betreft sedert de wijziging van de landbouwwijziging. De inspecteur wijst dit verzoek op 26 september 1997 af. Daarna richt de gemachtigde zich op 9 oktober 1997 tot het Ministerie met het verzoek om met toepassing van de hardheidsclausule alsnog ambtshalve vermindering te verlenen. Naast het feit dat geen sprake zou zijn van "nieuwe jurisprudentie", wordt tevens aangevoerd dat veel eenheden bij het regelen van de aanslag de toezegging hebben gedaan deze ambtshalve te verminderen, indien en voor zover naderhand de Hoge Raad zou oordelen dat de landbouwwijziging van toepassing was. Naar het oordeel van de gemachtigde had de inspecteur in het onderhavige geval eveneens deze toezegging moeten doen. Hier ben ik het niet mee eens. Dat destijds in voorkomende gevallen ter voorkoming van bezwaarschriften de toezegging is gedaan dat bij een voor belanghebbende gunstige uitspraak ambtshalve vermindering zal worden verleend acht ik

niet uitgesloten. Het gaat daarbij dan om gevallen waarin tijdig, d.w.z. binnen de bezwaartermijn, is aangegeven bezwaar te maken of te zullen gaan maken tegen de in aanmerking genomen bestemmingswijzigingswinst omdat geen sprake is van een bestemmingswijziging. Derhalve om situaties waarin om praktische redenen afspraken zijn gemaakt met belastingplichtigen en waarbij het initiatief voor de afspraak is uitgegaan van de belastingplichtige. Van een dergelijke situatie is in het geval van verzoeker geen sprake. De stelling van de gemachtigde dat ook in het onderhavige geval een toezegging had moeten worden gedaan acht ik niet reëel. Van de Belastingdienst kan niet worden verlangd dat bij het vaststellen van iedere aanslag wordt onderzocht of wellicht sprake is van een lopende procedure over een aangelegenheid die ook bij de vast te stellen aanslag aan de orde is. Ik ben van mening dat iedere belastingplichtige die meent dat de door de Belastingdienst gevolgde interpretatie van wettelijke bepalingen onjuist is zelf de rechtsmiddelen heeft om de kwestie voor te leggen aan de rechter. In mijn brief van 4 november 1997 (...), heb ik het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule afgewezen. Hierbij is wederom aangegeven dat het vast beleid is dat nieuwe jurisprudentie als zodanig geen aanleiding vormt voor het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven. Dit geldt mede uit het oogpunt van rechtszekerheid. Deze uitwerking spoort met

de algemeen aanvaarde lijn dat nieuwe jurisprudentie die voor een belastingplichtige tot een fiscaal strakker standpunt zou leiden dan het standpunt dat de inspecteur bij het opleggen van een aanslag heeft ingenomen, evenmin een feit oplevert dat een navorderingsaanslag rechtvaardigt. De mening van de gemachtigde dat de arresten van 8 juli 1996 niet zijn te kwalificeren als nieuwe jurisprudentie als bedoeld in overweging 6 van uw rapport van 2 oktober 1997, rapportnr. 97./435, zodat dienaangaande door de inspecteur en de Minister ten onrechte is gesteld dat par.9 van de resolutie aan ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen in de weg staat, deel ik niet. In het hiervoor genoemde rapport merkt u op: "Zoals ook (...) in de zaak (...) die leidde tot rapport (...) moet de resolutie van de Staatssecretaris van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van *nieuwe* jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe." In mijn reactie op het rapport heb ik aangegeven dat dit naar mijn mening inhoudt dat het bij nieuwe jurisprudentie moet gaan om het beantwoorden van een open rechtsvraag of het wijzigen dan wel een nieuw licht werpen op bestaande rechtstoepassing. Gelet hierop is er naar mijn mening in het onderhavige geval sprake van nieuwe jurisprudentie. Vanaf de wetswijziging per 1 april 1986 heeft de Belastingdienst consequent het standpunt ingenomen dat overbrenging naar het privé-vermogen van een tot aan dat moment tot het ondernemingsvermogen behorende woning een bestemmingswijziging inhoudt. Pas door de 8 juli arresten van de Hoge Raad is de handelwijze van de Belastingdienst op dit punt gewijzigd. Voorts wil ik nog ingaan op de

stelling van de gemachtigde dat de Belastingdienst uit eigen beweging zou zijn overgegaan tot het ambtshalve verminderen van onherroepelijk vaststaande aanslagen. De door de gemachtigde bijgevoegde brief van de Belastingdienst/ Ondernemingen Zwolle waaruit dit zou moeten blijken overtuigt mij niet. Om te beginnen is de brief geanonimiseerd en kan ik dus niet nagaan welke belastingplichtige het hier betreft en wat er precies is gebeurd. Bovendien valt uit de brief niet op te maken of het hier misschien een afspraak naar aanleiding van een tijdig ingediend bezwaarschrift betreft. De Inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen Zwolle heeft mij telefonisch bericht geen beleid te hebben gevolgd waarbij op

eigen initiatief reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen ambtshalve zijn verminderd. Ook de Directie/Ondernemingen Zuid heeft mij desgevraagd telefonisch bericht geen signalen te hebben ontvangen dat eenheden op eigen initiatief terug zijn gekomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen. Mij zijn derhalve geen situaties bekend waarin dit wel is gebeurd..."

4. Reactie verzoekers

In reactie op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën lieten verzoekers het volgende weten:

"...De staatssecretaris stelt ten onrechte dat de advieswereld tot 8 juli 1996 uitging van het standpunt dat als een belanghebbende zijn onderneming staakt en zijn boerderij met ondergrond overbrengt naar het privé-vermogen, er ter zake van erf en ondergrond van de woning sprake was van een bestemmingswijziging. De agrarische belastingadviespraktijk heeft zich vanaf de inperking van de landbouwwijziging per 1 april 1986 op het standpunt gesteld dat er geen sprake kon zijn van een bestemmingswijziging bij overbrenging van de woning naar het privé-vermogen. Ik verwijs hierbij naar het artikel in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 16 april 1992, alwaar de meest aansprekende agrarische belastingadviseur op dat moment, de heer ing. G.H.J. Tuinte FB op pagina 560 schrijft: "Belastingadviseurs zijn het met de stelling "overbrenging naar privé-vermogen = bestemmingswijziging" niet eens. Over dit verschil van inzicht zal de mening van de belastingrechter (moeten) worden gevraagd,..." De onjuistheid van de stelling van de staatssecretaris blijkt ook uit het feit dat de arresten van 8 juli 1996 van de Hoge Raad arresten betreffen inzake procedures die jaren geleden zijn aangespannen door de Landelijke Vereniging van Accountant- en Belastingadviseurs "VLB". Bij de VLB zijn nagenoeg alle grote agrarische accountants- en belastingadvieskantoren aangesloten. De VLB heeft eind jaren 80, begin jaren 90 in hun Vakgroep Recht, waar ondergetekende ook deelnemer in is geweest, besloten dat omtrent het geschil of overbrenging naar het privé-vermogen van een woning een bestemmingswijziging betrof, zogenaamde "principiële procedures" zouden worden gevoerd. De arresten van 8 juli 1996 betreffen de uitkomst van die principiële procedures. De staatssecretaris vindt steun voor zijn stelling, dat de advieswereld ook van een bestemmingswijziging uitging bij overbrenging naar privé van een bedrijfswoning, in de omstandigheid dat er anders veel eerder procedures zouden zijn gevoerd. Zulks ten onrechte.

Volstaan kan worden met er op te wijzen dat het arrest van de Hoge Raad van 8 juli 1996, nummer 30 962, de aanslagregeling van het jaar 1989 betrof. Er zijn dus wel degelijk in een vroegtijdig stadium procedures gestart. Uit het bovenstaande kan niet anders worden geconcludeerd dan dat de staatssecretaris, (...), voor wat betreft de standpuntbepaling van de adviespraktijk, absoluut niet op de hoogte is van de (geschiedenis van de) onderhavige problematiek. De staatssecretaris stelt dat het ingediende bezwaar niet zag op de vraag of er sprake was van een bestemmingswijziging, doch dat als bezwaar slechts is aangevoerd het ontbreken van een verschil tussen de waarde in het economisch verkeer (WEV) en de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB). Het ontkennen van een waardeverschil tussen WEV en WEVAB in het kader van de onderhavige problematiek is gelijk te stellen met de ontkenning dat er sprake is van een bestemmingswijziging. Immers, het gaat er om of de overbrenging van de ondergrond van de woning naar privé een waardeverandering van landbouwgrond met zich brengt die het gevolg is van een bestemmingswijziging. De Hoge Raad heeft in zijn arresten van 8 juli 1996 geoordeeld dat zulks niet het geval is. Bovendien was het de Eenheid Lelystad, met een gespecialiseerd agrarisch team, zonder meer duidelijk waar het bezwaar zich tegen richtte. De staatssecretaris stelt dat van de Belastingdienst niet kan worden verlangd dat bij het vaststellen van iedere aanslag wordt onderzocht of wellicht sprake is van een lopende procedure over een aangelegenheid die ook bij de vast te stellen aanslag aan de orde is. Dat standpunt is juist, doch gaat in de onderhavige situatie niet op. De Belastingdienst, in concreto de eenheid Lelystad, was ten tijde van het opleggen van de aanslag zonder meer op de hoogte van het feit dat dit geschil bij de Hoge Raad aanhangig was gemaakt. Bovendien had de adviseur van belanghebbende, vóór het opleggen van de aanslag, aangegeven niet akkoord te zijn met de correctie als gevolg van de bestemmingswijziging. Dat de brief van de Eenheid Zwolle is geanonimiseerd betekent geenszins dat de ambtshalve vermindering in dat geval niet zou zijn verleend. Bovendien blijkt uit die brief dat de betreffende inspecteur, nadat de aanslag reeds onherroepelijk vaststond, alsnog de toezegging doet ook met betrekking tot de bestemmingswijzigingswinst aangaande de ondergrond gebouwen de aanslag te verminderen. Die procedure ligt op dit moment nog bij de Hoge Raad. Uit het oogpunt van bescherming van de, welwillende, inspecteur in kwestie, kan ik geen nadere gegevens verstrekken over die situatie. Gelet op het bovenstaande moet worden geconcludeerd dat de staatssecretaris in zijn reactie een onjuiste voorstelling van zaken geeft met betrekking tot het standpunt van de advieswereld. De staatssecretaris doet voorkomen alsof de arresten van 8 juli 1996 een ieder hebben verrast en dat het in dat kader uit een oogpunt van rechtszekerheid niet juist is terug te komen op aanslagen die reeds onherroepelijk vaststonden. Aangezien de feitelijke situatie wezenlijk anders is dan geschetst door de staatssecretaris, is het naar mijn oordeel om redenen zoals eerder vermeld, alleszins gerechtvaardigd in het onderhavige geval alsnog een ambtshalve vermindering te verlenen..."

Beoordeling

1. Verzoekers zijn de erven van de heer J. (hierna: erflater). Erflater exploiteerde tot zijn overlijden in 1994 een landbouwbedrijf. Tengevolge van het overlijden van erflater is het landbouwbedrijf gestaakt. In de (overlijdens)aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1994 van erflater was stakingswinst aangegeven. Bij de berekening van de stakingswinst was terzake van de overbrenging naar het privévermogen van de agrarische woning geen (bestemmingswijzigings)winst in aanmerking genomen.
2. Bij de aanslagregeling ib/pvv 1994 van erflater in februari 1996 corrigeerde de Belastingdienst/Ondernemingen Lelystad (hierna: de Belastingdienst) de aangegeven stakingswinst. Conform de toentertijd door de Belastingdienst gevolgde wetstoepassing (zie **ACHTERGROND**, onder 4.) werd terzake van de overbrenging naar het privévermogen van de agrarische woning het verschil tussen de waarde van de ondergrond in het economisch verkeer bij niet agrarische bestemming en de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming als bestemmingswijzigingswinst in de belastingheffing betrokken. Deze bestemmingswijzigingswinst werd berekend op f 40.000. Op deze bestemmingswijzigingswinst werd een waardedruk van 60% in aanmerking genomen wegens voortgezette bewoning. De correctie bedroeg dus f 24.000 ($60\% \times f 40.000$). Tegen de op 29 april 1996 opgelegde aanslag ib/pvv 1994 is niet tijdig bezwaar gemaakt, zodat deze na verloop van de bezwaartermijn (zes weken) onherroepelijk is geworden.
3. Verzoekers stellen zich op het standpunt dat bij de aanslagregeling ib/pvv 1994 ten onrechte ter zake van de overbrenging naar het

privévermogen van de agrarische woning een bedrag aan bestemmingswijzigingswinst in de belastingheffing is betrokken. Verzoekers wijzen erop dat de Hoge Raad in zijn uitspraken van 8 juli 1996 (zie **ACHTERGROND**, onder 4.) heeft beslist dat indien ten gevolge van de staking van een landbouwbedrijf, een agrarische woning van het ondernemingsvermogen naar het privévermogen wordt overgebracht, er met betrekking tot de ondergrond van die woning geen bestemmingswijzigingswinst wordt gerealiseerd als de bewoning wordt voortgezet. Er is in die situatie volgens de Hoge Raad geen sprake van een bestemmingswijziging, zodat de waardeverandering van de ondergrond in de landbouwvrijstelling deelt. In dit kader wezen verzoekers er nog op dat in de aangifte ib/pvv 1994 conform bedoelde uitspraak geen bestemmingswijzigingswinst was aangegeven ter zake van het overbrengen van de agrarische woning van het ondernemingsvermogen naar het privévermogen, en dat reeds voor het moment van het opleggen van de aanslag aan de Belastingdienst was meege-deeld dat zij het niet eens waren met de correctie op de aangifte. Verzoekers vinden het daarom niet juist dat de Staatssecretaris, blijkens zijn beslissing van 4 november 1997, niet bereid is de aanslag ib/pvv 1994 ambtshalve te verminderen.

4. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zoals uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (nr. DB 89/735) voorziet in de mogelijkheid een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen; aan de

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 niettemin de vermindering wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, staat het feit dat de aanslag intussen al onherroepelijk is geworden op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling in bovenbedoelde zin.

5. De Staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat het bepaalde in paragraaf 9 van eerdergenoemde resolutie aan het verlenen van ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1994 in de weg staat. In deze bepaling is neergelegd dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belastingplichtige gunstiger is dan de bij heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot ambtshalve vermindering van de belastingaanslag die onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen. In aanmerking genomen dat de aanslag ib/pvv 1994 op het moment van de uitspraak van de Hoge Raad van 8 juli 1996 al onherroepelijk vaststond, kan volgens de Staatssecretaris op grond van paragraaf 9 van de resolutie geen ambtshalve vermindering worden verleend.

6. De Staatssecretaris kan worden gevolgd in zijn standpunt dat paragraaf 9 van de resolutie aan ambtshalve vermindering van de aanslag ib/pvv 1994 in de weg staat. Immers, op het moment dat de Hoge Raad zijn uitspraken van 8 juli 1996 deed, stond de aanslag ib/pvv 1994 al onherroepelijk vast. Voor zover verzoekers zich erop beroepen dat de bewuste uitspraken van de Hoge Raad niet gelden als zogenaamde nieuwe jurisprudentie wordt het volgende opgemerkt. Verzoekers doelen hier op het oordeel van de Nationale ombudsman in rapport 97/435 dat de resolutie van de Staatssecretaris zo moet worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie: het moet gaan om een uitspraak waarin een nieuwe interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe (zie **ACHTERGROND**, onder 5.). Anders dan verzoekers menen, vormen de uitspraken van de Hoge Raad wel degelijk nieuwe jurisprudentie als hier bedoeld. Immers, deze arresten betekenen een verandering van de vaste jurisprudentie op dit punt tot dan toe, en hebben geleid tot het wijzigen van de wetstoepassing op dit punt door de Belastingdienst (zie **ACHTERGROND**, onder 4.). In dit kader wordt nog opgemerkt dat ook van de zijde van verzoekers wordt aangegeven dat de arresten van 8 juli 1996 de uitkomst betreffen van principiële procedures. Overigens geldt dat zo de belastingadviespraktijk al voor het moment van de uitspraken van de Hoge Raad van 8 juli 1996 een standpunt conform de in die uitspraken genomen beslissing huldigde, dit aan bovenstaande conclusie niet afdoet.

7. Voor zover verzoekers zich op het standpunt stellen dat de Belastingdienst bij de aanslagregeling de toezegging had moeten doen om de aanslag ambtshalve te verminderen indien de Hoge Raad zou oordelen dat ten onrechte de landbouwwijziging in

de onderhavige situatie niet was toegepast, wordt het volgende opgemerkt. Nu het in dit geval bij de aanslagregeling ging om de gebruikelijke wetstoepassing (gesanctioneerd door uitspraken van gerechtshoven) valt niet in te zien dat de Belastingdienst uit eigen beweging een dergelijke toezegging had moeten doen. Zo bezien, had het dan ook op de weg gelegen van verzoeker om rechtsmiddelen aan te wenden. Dit klemmt temeer nu verzoekers reeds voor het opleggen van de aanslag waren geïnformeerd over de correctie op de aangifte. Dit had aanleiding moeten zijn om zorg te dragen voor een correcte aanwending van de openstaande rechtsmiddelen. Voor zover verzoekers zich beroepen op door andere eenheden van de Belastingdienst gevoerd beleid bij een tijdig ingediend bezwaarschrift gaat de vergelijking mank. Immers, in het geval van verzoekers is juist geen tijdig bezwaarschrift ingediend. Op dit punt wordt nog opgemerkt dat het enkele feit dat verzoekers voor het moment van het opleggen van de aanslag hebben aangegeven het niet

eens te zijn met de waardevaststelling van de grond niet kan worden gelijkgesteld met het indienen van een bezwaarschrift. Van een door andere eenheden van de Belastingdienst gevoerd beleid dat in gevallen als het onderhavige (al dan niet uit eigen beweging) ambtshalve vermindering is verleend, is tenslotte wat er ook zij van het enkele door verzoeker gestelde, maar overigens niet geheel duidelijke, geval - op geen enkele wijze gebleken.

8. Het voorgaande brengt mee dat de Staatssecretaris in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn afwijzende beslissing van 4 november 1997. De onderzochte gedraging is dan ook behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is niet gegrond. **BIJLAGE 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. 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 verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt. (...) Par. 9. Jurisprudentie en resoluties

9.1. Een arrest van de Hoge Raad (...), 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, (...) onherroepelijk is komen vast te staan voor de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen (...), tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..." Ten aanzien van de uitspraken van de Hoge Raad van 8 juli 1996 (zie onder 3.) is niet voorzien in een afwijkende regeling als bedoeld onder 9.1.

3. Wet op de inkomstenbelasting 1964 (IB)

Artikel 8, eerste lid, aanhef en letter b.:

"Tot de winst behoren niet:

b. voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden daaronder begrepen de ondergrond van

gebouwen -, behoudens voor zover de waardeverandering in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan of verband houdt met de omstandigheid dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zal worden aangewend."

4. Bestemmingswijzigingswinst

Met ingang van 1 april 1986 vallen waardemutaties die het gevolg zijn van een bestemmingswijziging (zogenaamde bestemmingswijzigingswinst) niet meer onder de landbouwwijziging (artikel 8, eerste lid, letter b. IB, zie onder 3.). Tot aan het moment van de arresten van de Hoge Raad van 8 juli 1996 stelde de Belastingdienst zich op het standpunt dat wanneer een belanghebbende zijn onderneming staakt en de agrarische woning met erf en ondergrond overbracht van het ondernemingsvermogen naar het privévermogen sprake was van een bestemmingswijziging in de zin van artikel 8, eerste lid, letter b. IB., ook in de situatie dat belanghebbende de woning bleef bewonen. Dit omdat deze gronden na het staken van de onderneming niet meer in het kader van de uitoefening van het landbouwbedrijf werden aangewend. Het verschil tussen de waarde van erf en ondergrond van de woning in het economisch verkeer bij niet-agrarische bestemming en de waarde in het economisch verkeer bij agrarische bestemming, diende in deze zienswijze te worden aangemerkt als bestemmingswijzigingswinst, en viel daarom niet onder de landbouwwijziging. Deze uitleg werd onderschreven in uitspraken van gerechtshoven tot 8 juli 1996, onder meer het Gerechtshof Arnhem van 29 december 1994, nr. 94/0680 en het Gerechtshof Leeuwarden van 8 juli 1994, nr. 93/0890 (deze uitspraken hebben geleid tot de arresten van de Hoge Raad van 8 juli 1996). De arresten van 8 juli 1996 (BNB 1996, 310 en 311) van de Hoge Raad betroffen (voor zover hier van belang) de situatie dat de belanghebbende zijn onderneming staakte en de agrarische woning met erf en ondergrond overbracht van zijn ondernemingsvermogen naar zijn privévermogen, terwijl de bewoning werd voortgezet. De Hoge Raad besliste dat in die situatie geen sprake is van een andere aanwending van de agrarische woning als bedoeld in artikel 8, eerste lid, letter b. IB; er is geen sprake van een bestemmingswijziging, zodat de waardeverandering

van de ondergrond van de woning/erf in de landbouwwijziging deelt. Na het wijzen van voornoemde arresten van de Hoge Raad heeft de Belastingdienst de wetstoepassing op dit punt conform aangepast.

5. Rapport 97/435 van de Nationale ombudsman In rapport 97/435 van 2 oktober 1997 overwoog de Nationale ombudsman onder meer:

"Zoals ook de Belastingdienst/Particulieren Leiden in de zaak die leidde tot rapport 96/208 van mening was, moet de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe."